



HELSINGIN YLIOPISTO
HELSINGFORS UNIVERSITET
UNIVERSITY OF HELSINKI

Neutraalisuusperiaatteen toteutuminen terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden arvonlisäverotuksessa

Suvi Sillanpää

Pro Gradu - tutkielma

Joulukuu 2018

Helsingin yliopisto

Oikeustieteellinen tiedekunta

Finanssioikeus



Tiedekunta/Osasto - Fakultet/Sektion – Faculty Oikeustieteellinen tiedekunta		Laitos - Institution – Department	
Tekijä - Författare – Author Suvi Sillanpää			
Työn nimi - Arbetets titel – Title Neutraalisuusperiaatteen toteutuminen terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden arvonlisäverotuksessa			
Oppiaine - Läroämne – Subject Finanssioikeus			
Työn laji - Arbetets art – Level Pro gradu -tutkielma	Aika - Datum – Month and year Joulukuu 2018	Sivumäärä - Sidoantal – Number of pages IX + 62	
<p>Tiivistelmä - Referat – Abstract</p> <p>Tutkimuksen tarkoitus on selvittää, miten neutraalisuusperiaate toteutuu terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksessa. Lisäksi systematisoidaan oikeudentilaa sen suhteen, mitkä palvelut luetaan arvonlisäverottomiksi terveys- ja sairaanhoitopalveluiksi. Erityisesti terveyden- ja sairaanhoidon edelleenmyynnin ja liitännäissuoritteiden arvonlisäverokohtelu on ollut muutoksessa viime vuosina. Neutraalisuusperiaate on ollut tärkeänä tulkintaohjeena Euroopan unionin tuomioistuimella ja kansallisilla tuomioistuimilla, kun terveyden- ja sairaanhoidon palveluiden arvonlisäverottomuutta ja sen rajoja on määritetty.</p> <p>Terveyden- ja sairaanhoitopalvelut ovat olleet jo arvonlisäveron edeltäjän liikevaihtoverolain aikana arvonlisäverottomia ja ovat edelleen. Arvonlisäverottomuutta perustellaan sillä, että kyseessä on pääosin julkisesti rahoitetut palvelut. Tässä työssä kyseenalaistetaan tämä lähtökohta, sillä terveyden- ja sairaanhoidon markkina on muuttunut huomattavasti erityisesti 2000-luvun aikana ja viidesosa terveyden- ja sairaanhoidon palveluista on jo yksityisesti rahoitettuja. Terveyden- ja sairaanhoidon alan muutokset ovat tuoneet myös uusia toimintamuotoja jonka takia oikeuskäytännössä on ollut tarpeen linjata uusia ohjeita tiettyjen terveyden- ja sairaanhoidon palveluiden arvonlisäverokohteluun liittyen.</p> <p>Arvonlisäverotuksesta säädetään arvonlisäverolaissa. Euroopan unionin jäseneksi vuonna 1995 liittyessään Suomi kuitenkin luopui omasta lainsäädäntövallastaan arvonlisäveron osalta ja sitoutui noudattamaan Euroopan unionin lainsäädäntöä eli kuudennessa arvonlisädirektiivissä 77/388/ETY säädettyä arvonlisäverojärjestelmää, joka sittemmin on uudistettu tällä hetkellä voimassa olevaan arvonlisäverodirektiiviin 2006/112/EY. Arvonlisävero on harmonisoitu Euroopan unionin alueella, mikä tarkoittaa, että jäsenvaltioilla on yhteinen veropohja. Suomessa arvonlisäverolaki seurailee direktiiviä ja tuomioistuinten päätöksissä on otettava huomioon Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisut sekä niissä annetut ohjeet.</p> <p>Tutkimuksen lopputulos on, että terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotusta on pyritty viemään sellaiseen suuntaan, että neutraalisuusperiaate toteutuu. Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksessa on kuitenkin edelleen löydettävissä neutraalisuusperiaatteen kannalta ongelmallisia kysymyksiä. Myöskään oikeusvarmuus ei toteudu kovin hyvin arvonlisäverotuksen muuttuessa jatkuvasti uusien terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotusta koskevien korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen myötä. Verotusta pyritään kuitenkin viemään neutraalimpaan suuntaan. Lisätutkimusta voisi tehdä siitä, onko yksityisen terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle perustetta nyky-Suomessa.</p>			
Avainsanat – Nyckelord – Keywords Neutraalisuusperiaate, terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus, terveyden- ja sairaanhoidon edelleenmyynti, terveyden- ja sairaanhoidon liitännäissuoritteet, arvonlisäverokohtelu, piilevä vero, kuntapalautusjärjestelmä			
Säilytyspaikka – Förvaringställe – Where deposited			
Muita tietoja – Övriga uppgifter – Additional information			

SISÄLLYSLUETTELO

LÄHTEET	IV
LYHENTEET	IX
1 JOHDANTO.....	1
1.1 Taustaa.....	1
1.2 Tutkimusongelmat.....	5
1.3 Tutkimuksen rajaukset	5
1.4 Tutkimusmetodi.....	6
1.5 Tutkielman rakenne.....	7
2 ARVONLISÄVEROTUKSEN SÄÄDÖSPOHJA JA KESKEISET PERIAATTEET	
10	
2.1 Arvonlisäverotuksen säädöspohja	10
2.1.1 Arvonlisäverolaki	10
2.1.2 Arvonlisäverodirektiivi	12
2.1.3 Oikeuskäytäntö	13
2.2 Arvonlisäverotuksen soveltamisala ja verovelvollisuuden perusta.....	14
2.3 Alennetut arvonlisäverokannat ja vähennysoikeus	15
2.4 Piilevä vero ja veron kertaantuminen	18
2.5 Keskeiset periaatteet arvonlisäverotuksessa.....	19
2.5.1 Neutraalisuusperiaate	19
2.5.2 Eurooppaoikeuden tulkintaperiaatteet.....	19
2.5.3 Oikeusvarmuuden periaate	21
3 ARVONLISÄVEROTUKSEN TAVOITTEET JA SYYT TERVEYDEN- JA	
SAIRAANHOIDON ARVONLISÄVEROTTOMUUELLE.....	22
3.1 Arvonlisäverotuksen tavoitteet.....	22
3.2 Syyt terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle	24

4	TERVEYDEN- JA SAIRAANHOIDON ARVONLISÄVEROTTOMUUS	27
4.1	Euroopan unionin lainsäädännön ja oikeuskäytännön tarjoama perusta terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle.....	27
4.1.1	Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan antamat vapautukset arvonlisäverosta terveyden- ja sairaanhoidolle	28
4.1.2	Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan antamat vapautukset arvonlisäverosta terveyden- ja sairaanhoidolle	30
4.1.3	Arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan mukaiset edellytykset yksityisten terveyden- ja sairaanhoidon tuottajien arvonlisäverottomuudelle.....	32
4.2	Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuuden lähtökohdat kansallisesti 33	
4.2.1	Rekisteröity terveydenhuollon palveluntuottaja.....	34
4.2.2	Ammattinimikkeisiin sidottu arvonlisäverottomuus	36
4.3	Kunnan arvonlisäveroton toiminta ja kuntapalautusjärjestelmä	37
4.3.1	Kunnan arvonlisäveroton toiminta	37
4.3.2	Kuntapalautusjärjestelmä	38
4.3.3	Kuntapalautus EU:n valtiontukisäännösten valossa.....	40
5	TERVEYDEN- JA SAIRAANHOIDON EDELLEENMYYNTI JA LIITÄNNÄISSUORITTEIDEN ARVONLISÄVEROTTOMUUS	43
5.1	Terveyden- ja sairaanhoidon edelleenmyynti.....	43
5.1.1	Näöntutkimuspalveluiden edelleenmyynti	44
5.1.2	Sairaankuljetuspalveluiden edelleenmyynti	44
5.2	Terveyden- ja sairaanhoidon liitännäissuoritteiden arvonlisäverottomuus	46
5.2.1	EU direktiivin ja oikeuskäytännön perusta liitännäissuoritteiden arvonlisäverottomuudelle	46
5.2.2	Kansallinen perusta liitännäissuoritteiden arvonlisäverottomuudelle	48
6	NEUTRAALISUUSPERIAATE TERVEYDEN- JA SAIRAANHOIDOSSA.....	50

6.1	Neutraalisuusperiaatteen ilmeneminen.....	50
6.1.1	Neutraalisuusperiaate keskeisenä tavoitteena verotuksessa	50
6.1.2	Neutraalisuusperiaatteen eri ilmenemismuotoja	51
6.1.3	Neutraalisuusperiaatteen määritelmiä EU:n oikeuskäytännössä	54
6.2	Neutraalisuusperiaate oikeuskäytännössä päätösten perusteluna.....	55
6.2.1	Neutraalisuusperiaate henkilöstövuokrauksessa ja terveyden- ja sairaanhoidon edelleenmyynnissä	55
6.2.2	Neutraalisuusperiaate ja liitännäissuoritteet	56
6.2.3	Neutraalisuusperiaate liittyen yritysmuotoon.....	56
7	YHTEENVETO	58
7.1	Löydettyjä ongelmakohtia terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudessa	58
7.1.1	Perustelut terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle ovat osin vanhentuneet.....	58
7.1.2	Arvonlisäverottomuuteen liittyviä ongelmia palveluntuottajille.....	58
7.2	Vastaukset tutkimuskysymyksiin	59
7.2.1	Onko terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle perusteita vuoden 2018 EU:ssa ja Suomessa	59
7.2.2	Miten neutraalisuusperiaate toteutuu terveyden- ja sairaanhoidonpalveluiden osalta?.....	60
7.2.3	Millainen on arvonlisävero kohtelu terveyden- ja sairaanhoidonpalveluiden edelleenmyynnillä ja liitännäissuoritteilla?	61
7.3	Jatkotutkimusehdotukset	62

LÄHTEET

Kirjallisuus

Alkio, Mikko – Hyvärinen, Mikko

Valtiontuet. 2. uudistettu painos. Talentum Pro 2016.

Ervasti, Kaijus

Oikeussosiologia ja oikeuspoliittinen tutkimus osana oikeustiedettä, s. 61-132, teoksessa Oikeustiede-Jurisprudentia XLIV. Suomalainen lakimiesyhdistys 2011.

Hokkanen, Marja

Arvonlisäverodirektiivi ja muu eurooppaoikeus arvonlisäverolain tulkinnassa. Teoksessa: Arvonlisäverotus: EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta, Hokkanen, M. (toim.) – Johansson, A. – Joki-Korpela, T. – Jokinen, M. – Kallio, M. – Laitinen, J. – Pokkinen, M. – Salomaa, P. – Virtanen. KHT-Media Oy, Helsinki, 2013.

Juanto, Leila – Saukko, Petri

Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. E-kirja. Talentum, 2014.

Juanto, Leila – Saukko, Petri

Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Talentum, 2012.

Linnakangas, Esko – Juanto, Leila – Laatikainen, Päivi

Arvonlisäverotus ja muu uusi kulutusverotus. Lakimiesliiton kustannus 1994.

Lith, Pekka

Sosiaali- ja terveyspalvelujen markkinat. Muistio yksityisiin sosiaali- ja terveys palveluihin liittyvästä piilevästä arvonlisäverosta. Helsinki 28.03.2008.

Myrsky, Matti

Suomen veropolitiikka. Talentum 2013.

Myrsky, Matti – Ossa, Jaakko

Verotuksen perusteet. Talentum Media 2008.

Myrsky, Matti – Rabinä, Timo

Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Talentum 2011.

Määttä, Kalle

Oikeustaloustieteellinen näkökulma kotimaiseen lainvalmisteluun. Helsinki 2009.

Niskakangas, Heikki

Veropolitiikka. E-kirja. Talentum Media 2014.

Pikkujämsä, Mikko

Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Kauppakaari 2001.

Påhlsson, Robert

The Vat Exemption for health care: EU Law and its impact on Swedish law.
Nordic Tax Journal 2005.

Raitio, Juha

Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat. Talentum 2013.

Rother, Eila

Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. WSOY 2003.

Ruohola, Tiina

Verotus, 5/2018.

Saukko, Petri

Arvonlisäveroryhmät. Edita 2005.

Silen, Marko

Terveys- ja sosiaalipalvelualan arvonlisävero-ongelmia ja ratkaisuvaihtoehtoja – erityisesti yksityisen ja julkisen sektorin kilpailuneutraliteetin näkökulmasta.
Helsingin seudun kauppakamari, 2007.

Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva – Hyttinen, Pekka

Arvonlisäverotus käytännössä. 11. uudistettu painos. E-kirja. Talentum 2017.

Äärilä, Leena – Koski, Maaria

Terveys- ja sairaanhoito- sekä sosiaalipalveluun liittyviä arvonlisävero-ongelmia. Ernst & Young 2007. Osoitteesta: <http://docplayer.fi/616168-Palvelusetelien-kayttoon-liittyvat-arvonlisavero-ongelmat.html> (17.11.2018)

Muut lähteet

Hallituksen vuosikertomus 2017

Hallituksen julkaisusarja 1/2018, 26.4.2018.

Internet-lähteet

Kelan internetsivut ja sieltä saatavilla oleva data (10.10.2018)

Lith, Pekka

Tilastokeskus. Asiantuntija-artikkelit ja ajankohtaisblogit 1.3.2018.
<http://www.tilastokeskus.fi/tietotrendit/artikkelit/2018/piileva-arvonlisaverorasittaa-palveluntuottajia/> (6.12.2018)

OECD

International VAT/GST guidelines. November 2015. Saatavilla osoitteessa
<http://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>
 (6.12.2018)

THL:n internetsivut ja sieltä saatavilla oleva data (10.10.2018)

Tuominen, Juha

Nuorten lääkäreiden yhdistys. Vieraskynä: Lääkäritkin alv-velvollisiksi.
 21.4.2014. <https://www.nly.fi/artikkeli/laakaritkin-alv-velvollisiksi> (6.12.2018)

Valviran internetsivut <http://www.valvira.fi/valvira> (4.9.2018)

Pro gradut

Nurmi, Seija

Terveysten- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus –Erityistarkastelussa hammashoitopalvelut. Pro gradu, Turun kauppakorkeakoulu 2018.

Virallislähteet

Lainvalmisteluasiakirjat

HE 88/1993 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisälaiksi.

HE 2001/130 Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäveron palautusten takaisinperinnästä kunnilta annetun lain kumoamisesta sekä arvonlisäverolain, verontilityslain ja tuloverolain 124 §:n muuttamisesta.

HE 168/1995 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolain muuttamisesta.

Verohallinnon ohjeet

Verohallinnon ohje A196/200/2014 terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksesta, 8.5.2015

Verohallinnon ohje A94/200/2016 kuntien ja kuntayhtymien arvonlisäverotuksesta, 21.12.2016

Euroopan unionin primääri ja sekundäärilainsäädäntö

Euroopan neuvoston direktiivi 77/388/ETY, annettu 17 päivänä toukokuuta 1977, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste, EYVL, L 145, 13.6.1977.

Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä

Euroopan unionin komissio

EYVL 2000

Euroopan Yhteisön Virallinen Lehti C 225, 8.8.2000.

Oikeuskäytäntö**Korkein hallinto-oikeus**

KHO 31.12.1996 T4056

KHO 2013:39

KHO 2013:40

KHO:2017:192

Euroopan unionin tuomioistuin

26/62 NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos
v. Nederlandse administratie der belastingen

6/64 Flaminio Costa v. ENEL

8/81 Ursula Becker v. Finanzamt Münster-Innenstadt

118/85 Komissio v. Italia

348/85 Tanska v. komissio

352/85 Bond van Adverteerders ja muut v. Alankomaiden valtio

30/87 Corinne Bodson v SA Pompes funèbres des régions libérées

C-62/93 BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion v Greek State

C-4/94 BLP Group plc ja Commissioners of Customs & Excise

C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontzilting (Inzo) v. Belgian valtio

C-37/95 Belgian valtio v. Ghent Coal Terminal NV

C-76/99 Komissio v. Ranska

C141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH v Finanzamt für Körperschaften
I in Berlin

C-45/01 Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie v. Finanzamt
Gießen

C-498/03 Kingscrest Associates Ltd and Montecello Ltd v Commissioners of Customs & Excise

C-394/04 ja C395/04	Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE v. Ypourgos Oikonomikon
C-106/05	L.u.P. GmbH v. Finanzamt Bochum-Mitte
C-363/05	JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc ja The Association of Investment Trust Companies v. The Commisioners of HM Revenue and Customs
C-314/08	Krzysztof Filipiak v. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
C-86/09	Future Health Technologies Ltd v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
C-366/12	Finanzamt Dortmund-West v. Klinikum Dortmund gGmbH

LYHENTEET

AVA	Arvonlisäveroasetus
AVL	Arvonlisäverolaki (30.12.1993/1501)
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
HE	hallituksen esitys
KHO	korkein hallinto-oikeus

1 JOHDANTO

Johdannossa käsitellään tutkimuksen taustaa ja motivaatiota tutkimukselle. Terveyden- ja sairaanhoitopalvelut ovat olleet pitkään arvonlisäverottomia, mutta erityisesti uudet käytännöt terveyden- ja sairaanhoidon yksityistymisen myötä ovat muuttaneet oikeuden tilaa ja nostaneet kysymyksiä neutraalisuuden toteutumisesta. Tärkeänä osana johdantoa esitetään tutkimuskysymykset, joihin työssä pyritään vastaamaan. Tutkimuksen rajaukset ja tutkimusmetodi käydään myös lyhyesti läpi. Viimeisenä johdannossa esitellään työn rakenne.

1.1 Taustaa

Arvonlisävero on kulutusvero eli tavaroiden ja palveluiden kuluttamiseen kohdistuvaksi tarkoitettu vero. Kulutusverotus kuuluu vanhimpiin veromuotoihin, mutta verotuksen kohteet ovat vaihdelleet. 1800-luvun puolivälistä eteenpäin tullit kulutusverotuksen yhtenä muotona muodostivat Suomessa yhtä tärkeän osan valtion verotuloja, kuin arvonlisävero nykyään. Arvonlisäveron edeltäjä liikevaihtovero otettiin käyttöön 1941 kun tulleista saadut verotulot laskivat merkittävästi sotien jälkeen.¹ Liikevaihtovero oli hyvin tavarakeskeinen. Palvelut olivat pääsääntöisesti liikevaihtoveron ulkopuolella, ainoastaan tavaroihin liittyvien palveluiden myynnistä suoritettiin liikevaihtoveroa.²

Toinen liikevaihtoverolaki tuli voimaan 1964 alussa, mutta vasta 1991 voimaantullut liikevaihtoverolaki laajensi vähennysoikeutta. Järjestelmä läheni näin ollen arvonlisäverojärjestelmää, mutta sitä nimitystä ei vielä haluttu käyttää.³ Nykyiseen arvonlisäverojärjestelmään tärkeänä osana kuuluva vähennysoikeus ei ollut läheskään yhtä laajasti käytössä aikaisempien liikevaihtoverojärjestelmien aikana.⁴ Liikevaihtoverojärjestelmä koettiin tuotantoa ja kulutusta vääristävänä, jolloin neutraalisuusperiaate toteutui huonosti. Arvonlisäverojärjestelmään siirryttäessä neutraalisuusperiaatteen parantaminen oli yksi keskeisistä tavoitteista.⁵

¹ Juanto – Saukko (2012), s. 1 ja 5-7.

² Myrsky (2013), s. 260.

³ Rother (2003), s. 55.

⁴ Äärilä – Nyrhinen – Hyttinen (2017), s. 31.

⁵ HE 88/1993, kohta 4.2.1.

Arvonlisävero liikevaihtoveron seuraajana otettiin käyttöön vuonna 1994. Arvonlisäveron veropohja on laaja, sillä arvonlisäveroa suoritetaan lähes kaikesta tavaroiden ja palveluiden myynnistä ja maahantuonnista. Kehitys Ruotsissa on ollut vastaavanlaista. Liikevaihtoverojärjestelmän tyyppinen mervärdeskattelag tuli voimaan 1969 alusta ja arvonlisäverojärjestelmään siirryttiin vuoden 1991 alussa. Uusi arvonlisäverojärjestelmä kohdistui Ruotsissa myös palveluihin, toisin kuin aikaisempi liikevaihtoverojärjestelmä. Kuten Suomessa, Ruotsissa tuli nopeasti vuonna 1994 voimaan uusi arvonlisäverolaki, joka mukaili Euroopan Unionin järjestelmää, johon Ruotsi ja Suomi liittyivät vuonna 1995.⁶

Arvonlisäverotuksesta säädetään arvonlisäverolaissa (30.12.1993/1501, AVL). Euroopan unionin jäseneksi vuonna 1995 liittyessään Suomi kuitenkin luopui omasta lainsäädäntövallastaan arvonlisäveron osalta ja sitoutui noudattamaan Euroopan unionin lainsäädäntöä eli kuudennessa arvonlisädirektiivissä 77/388/ETY säädettyä arvonlisäverojärjestelmää, joka sittemmin on uudistettu tällä hetkellä voimassa olevaan arvonlisäverodirektiiviin 2006/112/EY.⁷ Arvonlisävero on harmonisoitu Euroopan unionin alueella, mikä tarkoittaa, että jäsenvaltioilla on yhteinen veropohja. Suomessa arvonlisäverolaki seurailee direktiivejä ja tuomioistuinten päätöksissä on otettava huomioon Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisut sekä niissä annetut ohjeet.⁸

Arvonlisäverolla kerätään Suomessa muihin veroihin verrattuna suurin verosumma valtiolle. Esimerkiksi vuonna 2017 veroja kerättiin 17 547 milj. € vuodessa, mikä tarkoittaa, että sen osuus kaikista verotuloista on noin 41%.⁹ Laajan veropohjan lisäksi arvonlisäveron vähennysoikeus on laaja. Sekä tavaroita että palveluita tuottavat yritykset saavat vähentää melkein kaikkiin liiketoimintaa varten tehtyihin ostoihin sisältyvän veron. Laaja veropohja ja laaja vähennysoikeus takaavat, että kuluttajan ostaman tuotteen hintaan sisältyy veroa vain verokannan osoittama määrä.¹⁰ Lähes ainoana poikkeuksena vähennysoikeudesta ovat terveyden- ja sairaanhoidon palveluita tuottavat yksityiset yritykset. Kuntapalautusjärjestelmä huolehtii julkisten toimijoiden mahdollisuuksista saada palautuksina arvonlisävero, jota ne eivät voi terveyden- ja sairaanhoidonpalveluiden yhteydessä muuten vähentää. Vä-

⁶ Rother (2003), s. 3, 55-56.

⁷ Hokkanen (2013), s. 10.

⁸ Hokkanen (2013), s. 10–11.

⁹ Hallituksen vuosikertomus (2018), s. 87.

¹⁰ Äärilä – Nyrhinen – Hyttinen (2017), s. 26.

hennysoikeuden ulkopuolelle jäämisen problematiikka yksityisten terveyden- ja sairaanhoitoalan yritysten osalta on yksi tämän työn keskeisiä aiheita.

Pääsääntönä on, että arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palveluiden myynnistä ja maahantuonnista. Maahantuontiin liittyvää arvonlisäveroa ei käsitellä tässä työssä, sillä se ei juurikaan liity terveyden- ja sairaanhoitoon. Yleinen arvonlisäverokanta Suomessa on tällä hetkellä 24 % verottomasta hinnasta laskettuna. Yleisen verokannan lisäksi on kaksi alempaa verokantaa 10 % ja 14 %. Lisäksi on nollaverokanta.¹¹ Näiden ohella on myyntiä, joka jää kokonaan arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Tähän ryhmään kuuluu terveyden- ja sairaanhoito, joiden verottomuutta koskevat säädökset sisältyvät arvonlisäverolain 34-36 §:iin. Vastaavasti arvonlisäverodirektiivin artiklassa 132.1 ja 133 on Euroopan unionin tasoinen sääntely terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudesta.

Terveyden- ja sairaanhoidonpalvelut ovat olleet arvonlisäverottomia jo aikaisemman liikevaihtoverolain aikana. Perusteluna terveyden- ja sairaanhoidon jättämiselle arvonlisäverotuksen ulkopuolelle on ollut sen rahoitus pääosin julkisin varoin.¹² Tässä työssä käsitellään muun terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuutta koskevan problematiikan lisäksi sitä, ovatko vuodelta 1993 olevan hallituksen esityksen perustelut jossain määrin vanhentuneet. Vuoden 2016 analysoidun datan perusteella voidaan nimittäin nähdä, että yksityisesti maksettua terveyden- ja sairaanhoitoa oli jopa 18 %:a terveyden- ja sairaanhoidon kokonaismarkkinasta.¹³ Kun viidesosa terveyden- ja sairaanhoidosta on yksityisesti maksettua, ei voida enää puhua pääosin julkisesti rahoitetusta palvelusta. Kehitys ja keskustelun suunta on vastaavanlaista myös Ruotsissa ja EU:n tasolla.¹⁴ Tämän valossa voidaan kysyä, onko terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle enää perusteita.

Yksityisen terveydenhuollon kasvu viimevuosilta voidaan nähdä esimerkiksi vertaamalla vuoden 2010 tilannetta vuoden 2016 tilanteeseen. Yksityisesti tuotettujen ja maksettujen terveydenhuollon palveluiden markkina Suomessa sisältäen työterveyspalvelut, suunterveydenhuollon palvelut ja muut terveyspalvelut on kasvanut vuoden 2010 1,8 miljardista eurosta vuoden 2016 2,1 miljardiin euroon. Vastaavasti julkisesti maksettu, mutta yksityi-

¹¹ Juanto – Saukko (2014), s. 49, 181-182.

¹² HE 88/1993, kohta 6.4.2.

¹³ THL ja Kela (2016).

¹⁴ Pahlsson (2015), s. 1.

sesti tuotettu terveydenhuolto on kasvanut 1 miljardin euron markkinasta 1,2 miljardin euron markkinaksi.¹⁵ Yksityistämisen kasvun myötä terveystalouden arvonlisäveroon liittyvien kysymysten tärkeys on kasvanut. Kehitys on ollut vastaava Ruotsissa. Voidaan katsoa esimerkiksi yksityisen terveyden- ja sairaanhoidon alan henkilöstöä, joka kasvoi Ruotsissa vuoden 2008 ja 2011 välillä 25 000 henkilöllä.¹⁶

Terveyden- ja sairaanhoitopalvelun myyjän käsite on myös noussut tärkeäksi viimeaikaisen muutoksen myötä. Aikaisemmin tilanne oli selkeä, kun potilas osti palvelun yksittäiseltä yksityisesti toimivalta lääkäriltä. Nykyään yhden lääkärin vastaanottoja harvemmin enää on. Yksittäiset lääkärit toimivat nykyään usein ammatinharjoittajina lääkäriasemilla, jotka tarjoavat tilat, potilastietojärjestelmät ja hallinnolliset palvelut, mikäli lääkärit eivät ole suoraan lääkäriasemien palkkalistoilla. Lääkäriasemat ovat toisaalta ketjuuntuneet ja palvelukokonaisuudet laajentuneet.¹⁷ Näin ollen terveyden- ja sairaanhoitopalveluntuottaja on edelleen lääkäri, mutta myyjä on usein lääkäriasema yritys tai vielä siitä erillinen yritys. Kehityksen myötä palvelun myyjän käsitettä on mielenkiintoista tutkia.

Muuttuneen markkinan myötä terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuuteen liittyen on noussut useita monimutkaisia kysymyksiä. Oikeuskäytännön myötä muutoksia on tapahtunut muun muassa siinä, minkälainen terveyden- ja sairaanhoito täyttävät arvonlisäverottomuuden kriteerit, miten suhtaudutaan edelleenmyyntiin ja ketkä terveyden- ja sairaudenhoidon palveluita voivat myydä arvonlisäverottomasti. Aikaisemmin esimerkiksi terveyden – ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuus koski ainoastaan terveyden- ja sairaanhoidon palveluntuottajaksi rekisteröityneitä yrityksiä, mutta oikeuskäytäntö on laajentanut tätä viime vuoden aikana.

Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuus ei ole staattista, vaan oikeudentila elää kaiken aikaa. Korkeimman hallinto-oikeuden viimeisen vuoden ajalta antamista kahdeksatoista arvonlisäverotusta koskevasta julkaistusta vuosikirjaratkaisusta neljä koskee terveyden- ja sairaanhoitoalaa. Arvonlisäverolain ja arvonlisäverodirektiivin soveltamisesta on paljon oikeustapauksia. Korkeimman hallinto-oikeuden ja Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisut käsittelevät terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuutta useasta näkökulmasta.

¹⁵ THL ja Kela (2016).

¹⁶ Pahlsson (2015), s. 1.

¹⁷ Ruohola (2018), s. 557.

1.2 Tutkimusongelmat

Työn tarkoituksena on selkeyttää terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksen tämänhetkistä oikeudentilaa ja tulkintaongelmia valittujen tutkimuskysymysten osalta. Rajanveto arvonlisäverollisuuteen ja -verottomuuteen ei ole selkeä läheskään kaikkien terveyden- ja sairaanhoidon palveluiden osalta. Tutkimuskysymykset liittyvät muun muassa terveys- ja sairaanhoitopalveluiden edelleenmyyntiin ja liitännäissuoritteisiin. Toisaalta tutkimuksen kohteena on myös arvonlisäverosta ja arvonlisäverottomuudesta aiheutuvat ongelmat verotuksen neutraalisuusperiaatteen kannalta. Neutraalisuusperiaate on tärkeä tulkintaohje niin Euroopan unionin tuomioistuimen kuin kansallisten tuomioistuinten ratkaisuihin.

Koska terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksen osalta nousee esiin useita ongelmia, tutkitaan myös perusteita sille, miksi terveyden- ja sairaanhoidon palvelut ylipäättään ovat arvonlisäverottomia. Arvonlisäverottomuutta on perusteltu vuoden 1993 hallituksen esityksessä arvonlisäverolaiksi sillä, että terveyden- ja sairaanhoidon palvelut olivat pääosin julkisin varoin rahoitettuja. Tilanne on kuitenkin muuttunut, eikä asian laita ole enää sama vuoden 2018 Suomessa. Näin ollen työssä on myös oikeuspoliittista metodologiaa hyödyntäen pohdittu terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuuden perusteluita huomioiden samansuuntaista keskustelua Ruotsista.

Työn tavoitteen saavuttamiseksi on asetettu seuraavat tutkimuskysymykset, joihin pyritään vastaamaan läpi työn ja joihin palataan kokonaisuudessaan viimeisessä luvussa.

- (1) Onko terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle enää perusteita EU-tasolla tai Suomessa vuonna 2018?
- (2) Miten neutraalisuusperiaate toteutuu terveyden- ja sairaanhoidon palveluiden osalta?
- (3) Millainen on arvonlisäverokohtelu terveyden- ja sairaanhoidon palveluiden edelleenmyynnillä ja liitännäissuoritteilla?

1.3 Tutkimuksen rajaukset

Työ on ensinnäkin vero-oikeudellinen ja verolajeista keskitytään arvonlisäverotukseen. Työ rajautuu otsikkonsa mukaisesti terveyden- ja sairaanhoidon palveluihin, eikä pidä sisällään sosiaalihuoltopalveluiden arvonlisäverotusta, vaikka näiden välillä onkin tiettyjä yhteneväisyyksiä terveyden- ja sairaanhoidon palveluihin. Neutraalisuusperiaate on työssä

tärkeässä roolissa, mutta sitäkin tutkitaan vain terveyden- ja sairaanhoidon palveluiden viitekehyksessä, vaikka neutraalisuutta voisi tutkia huomattavasti laajemminkin. Terveyden- ja sairaanhoidon palveluiden arvonlisäverotukseen liittyen on paljon oikeuskäytäntöä ja palveluiden eri osa-alueisiin syventyvää tutkimusta. Muissa tutkimuksissa on esimerkiksi syvennyt nimenomaan esteettisiin hoitoihin tai hammashoitoon¹⁸. Tämä tutkimus on rajattu keskittymään tutkimuskysymyksissä esitettyihin ongelmiin eli esimerkiksi tarkempi syventyminen esteettisiin hoitoihin tai hammashoitoon on jätetty työn ulkopuolelle.

Työ on rajattu koskemaan tämänhetkisiä arvonlisäverosäännöksiä, vaikka työssä hieman pohditaan terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksen tulevaisuutta. Vuosia työn alla olleen sote-uudistuksen sisältö, toteutuminen ja sen ajankohta näyttää varsin epävarmalta loppuvuodesta 2018. Tämän takia sote-uudistus sekä muutokset ja ongelmat, joita se mahdollisesti toisi terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotukseen, on jätetty työn ulkopuolelle.

Työssä tarkastellaan terveyden- ja sairaanhoidon palveluiden arvonlisäverotusta erityisesti Suomessa. Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännön tärkeän aseman myötä asian tila myös EU-tasolla nousee käsittelyyn. Kuten johdannossa mainittiin, terveyden- ja sairaanhoidon alan kehitys esimerkiksi yksityistämisen suhteen on ollut saman suuntaista Ruotsissa kuin Suomessa. Jossain määrin käsitellään siis myös terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuskysymyksiä Ruotsissa. EU:n ulkopuolinen terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus on rajattu työn ulkopuolelle. Myöskään tarkemmin ei syvennytä vertailemaan arvonlisäverotusta muiden EU-maiden kuin Ruotsin kanssa.

1.4 Tutkimusmetodi

Tutkimus on lainopillinen eli oikeusdogmaattinen. Tarkoituksena on selvittää voimassa olevan oikeuden sisältöä ja systematiikkaa sekä lain tulkinnan avulla punnita vastauksia tutkimuskysymyksiin. Tutkielmassa ei ole tarkoitus käydä läpi kaikkea terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuuteen liittyvää asiaa, vaan keskittyä tiettyihin kaikkein ongelmallisimpiin osa-alueisiin, jotka on nostettu esille tutkimuskysymyksissä ja käsitellä näitä aiheita systemaattisesti. Tutkimuskysymyksiä punnitaan tukeutumalla eri oikeusläh-

¹⁸ Nurmi (2018), s. 16.

teisiin eli keskeistä on oikeuslähdeoppi. Tutkielma on ensisijaisesti vero-oikeudellinen, mutta siinä on myös läheisiä liittymäkohtia kilpailuoikeuteen erityisesti neutraalisuusperiaatteen kautta.

Oikeusdogmatiikan metodin lisäksi työssä hyödynnetään jonkin verran oikeussosiologian ja oikeuspolitiikan metodeja. Oikeussosiologia täydentää oikeusdogmatiikkaa asettamalla erilaisia kysymyksiä oikeusjärjestykselle. Näitä ovat muun muassa oikeuden yhteiskunnallinen vaikutus.¹⁹ Oikeuspoliittinen tutkimus voidaan nähdä soveltavana oikeussosiologisenä tutkimuksena, jonka tavoite on vaikuttaa oikeuspoliittiseen päätöksentekoon, lainvalmisteluun, suunnitteluun tai käytäntöihin.²⁰ Pohdittaessa onko perusteltua, että terveyden- ja sairaanhoito ylittää arvonlisäverosta vapautettuja, työssä otetaan oikeuspoliittista näkökulmaa. Myös arvonlisäverotuksen tavoitteita käsiteltäessä hyödynnetään oikeuspoliittista näkökulmaa.

Oikeusdogmatiikan ja oikeussosiologian lisäksi työssä hyödynnetään oikeusvertailua vertailtaessa Suomen tilannetta Ruotsin tilanteeseen terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuuden suhteen. Oikeustaloustieteellisiä näkökulmia taas nousee esille neutraalisuusperiaatteen käsittelyssä. Verotuksen taloustiede käsittelee verotusta taloudellisena ilmiönä, jolloin voidaan havainnollistaa esimerkiksi neutraalin verotuksen tärkeyttä voimavarojen oikealla allokaatiolla ja tehokkuustappioiden välttämällä.²¹

1.5 Tutkielman rakenne

Sivun 9 kuvaajassa 1 on esitetty työn rakenne kootusti. Alla on lyhyesti tiivistetty eri luvun sisältöjä. Työ on organisoitu seitsemään lukuun. Ensimmäisenä on johdanto, jonka jälkeen toisessa luvussa käsitellään arvonlisäverotusta yleisesti. Kolmannessa luvussa käydään läpi arvonlisäverotuksen tavoitteita ja osin niistä johdettuna syitä terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle. Neljäs luku käsittelee terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuutta ja mitä se todellisuudessa pitää sisällään. Neljännessä luvussa käydään myös läpi kuntapalautusjärjestelmä. Viides luku jatkaa terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuuden rajanvetokysymysten kanssa. Siinä käsitellään erityisesti tervey-

¹⁹ Ervasti (2011), 78-79.

²⁰ Ervasti (2011), 86.

²¹ Myrsky (2013), s. 6 ja 81.

den- ja sairaanhoidon edelleenmyynnin ja liitännäissuoritteiden arvonlisäverottomuutta, mitkä eivät suoraan selviä terveyden- ja sairaanhoidon säännöksistä, vaan ovat muovautuneet oikeuskäytännön perusteella. Kuudes luku keskittyy neutraalisuusperiaatteeseen, sen ilmenemiseen ja rooliin EUT:n oikeuskäytännössä. Viimeinen seitsemäs kappale on yhteenveto, jossa vastataan johdannossa esitettyihin tutkimuskysymyksiin vielä eksplisiittisesti ja esitetään suositukset jatkotutkimuksesta.

Toisessa arvonlisäverotuksen säädöspohjaa koskevassa luvussa käydään ensin lyhyesti läpi arvonlisäverolaki, arvonlisäverodirektiivi ja oikeuskäytännön merkitys. Niiden jälkeen käsitellään arvonlisäverotuksen soveltamisalaa ja verovelvollisuuden perustaa. Keskellä toista lukua syvennyttään alennettuihin arvonlisäverokantoihin ja vähennysoikeuteen sekä piilevään arvonlisäveroon ja veron kertaantumiseen, mitkä ovat erityisen kiinnostavia aiheita terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksen osalta, kun vähennysoikeutta ei ole, mikä aiheuttaa piilevää arvonlisäveroa ja veron kertaantumista. Toisen luvun lopussa käydään vielä läpi keskeiset periaatteet arvonlisäverotuksessa.

Kolmannessa luvussa ennen itse terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuuteen syventymistä käsitellään arvonlisäverotuksen tavoitteita. Osittain juuri arvonlisäverotuksen tavoitteiden voidaan nähdä olevan taustalla, kun pohditaan syitä terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle. Neljäs luku on kattava esitys terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuuden perustasta. Siinä käsitellään ensin Euroopan unionin lainsäädännön perusta terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle sekä tätä tukeva oikeuskäytäntö. Sen jälkeen käsitellään kansalliset lähtökohdat arvonlisäverottomuudelle terveyden- ja sairaanhoidon palveluiden osalta. Neljännen luvun lopussa käsitellään kuntapalautusjärjestelmää, jonka avulla kunnat saavat palautuksina terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden ostojen arvonlisäverotuksen, kun niihin ei muuten sisälly vähennysoikeutta.

Viidennessä luvussa syvennyttään tarkempiin terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuuteen liittyviin kysymyksiin. Näitä ovat terveyden- ja sairaanhoidon edelleenmyynti, johon liittyy myös myyjän käsite erotettuna itse palveluntuottajasta, sekä terveyden- ja sairaanhoidon liitännäissuoritteiden arvonlisäverottomuus. Molempien arvonlisäverottomuuden lähtökohdat ovat enemmän oikeuskäytännössä kuin lainsäädännössä, minkä takia ne käsitellään erillisessä luvussa muusta terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudesta.

Neutraalisuusperiaate tärkeänä verotuksen yleisenä periaatteena on esitelty jo luvussa kaksi ja se nousee esille myös luvuissa neljä ja viisi terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuutta käsiteltäessä. Tärkeänä periaatteena se nostetaan kuitenkin vielä keskiöön luvussa kuusi. Ensin käydään läpi neutraalisuusperiaatteen ilmenemistä ja erilaisia ilmenemismuotoja, kuten kilpailuneutraalisuus, tuotanto- ja jakeluneutraalisuus, kulutusneutraalisuus ja hankintaneutraalisuus. Tämän lisäksi käsitellään vielä neutraalisuusperiaatteen ilmenemistä Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisuissa tärkeänä tulkintaperiaatteena.

Viimeinen eli seitsemäs luku on yhteenveto. Yhteenvedossa käsitellään ensin löydettyjä ongelmakohtia terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudessa. Sen jälkeen esitetään vielä tiivistetyt vastaukset johdannossa esitettyihin tutkimuskysymyksiin, johon on vastattu kattavammin läpi työn. Yhteenvedon lopussa käydään läpi ehdotuksia jatkotutkimukselle. Aiheita, joita tuli tätä työtä tehdessä vastaan, mutta joihin ei sivumäärärajoituksesta johtuen pystytty tarkemmin perehtymään.



Kuvaaja 1: työn rakenne

2 ARVONLISÄVEROTUKSEN SÄÄDÖSPOHJA JA KESKEISET PERIAATTEET

Toisessa luvussa käsitellään ensin arvonlisäveron säädöspohjaa. Käydään läpi kansallinen ja EU-tason sääntely sekä kummankin oikeuskäytännön vaikutus arvonlisäverotukseen. Sen jälkeen käydään läpi yleinen soveltamisala ja verovelvollisuuden perusta. Tämän jälkeen käsitellään eri arvonlisäverokantoja ja vähennysoikeutta sekä piilevää arvonlisäveroa ja veron kertaantumista. Viimeisenä esitellään keskeiset periaatteet arvonlisäverotuksessa.

2.1 Arvonlisäverotuksen säädöspohja

2.1.1 Arvonlisäverolaki

Suomessa arvonlisäverotus perustuu arvonlisäverolakiin (AVL 1501/1993) ja arvonlisäveroasetukseen (AVA 50/1994). Nykymuotoinen arvonlisäverolaki astui voimaan 1.6.1994 Suomen EU-jäsenyyden lähestyessä. Tästä nähdään, miten arvonlisäverolaki on ollut alusta asti tiiviissä yhteydessä Euroopan unionin lainsäädäntöön. Arvonlisäverolaki korvasi 40-luvulta saakka käytössä olleen liikevaihtoverolain. Nyt jo 25 vuotta voimassa ollutta arvonlisäverolakia on uudistettu useasti. Arvonlisäverolakia muuttavia säädöksiä on sen voimassa ollessa annettu jo yli sata. Kuluvana vuonna 2018 on toteutettu neljä lakimuutosta ja eduskunta on säätänyt kolmesta, jotka astuvat voimaan 2019. Arvonlisäverolaki elää siis jatkuvassa muutoksessa.

Arvonlisäverolaki on jaettu kahteen osaan, osat I ja II ja siinä on 23-lukua. Lain yleinen soveltamisala määritellään 1-luvussa, 2-luvussa verovelvollisuus ja 3-luvussa verollinen myynti. Tämän työn aiheen kannalta olennaisin on 4-luku, sillä siinä on lueteltu poikkeukset myynnin verollisuudesta. 4-luvun 34-36 §:t säätelevät terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuutta ja sen ehtoja. AVL 8-luvussa määritellään verokannat seuraavasti: AVL 84 §:n mukaan suoritettava arvonlisävero on 24 prosenttia. Poikkeukset tähän ovat AVL 85 §:ssä, jossa listataan tavarat ja palvelut, joista suoritetaan vain 14 prosentin veroa, ja AVL 85 a §:ssä, jossa puolestaan listataan tavarat ja palvelut, joista suoritetaan 10 prosenttia veroa. Tässä työssä käydään tarkemmin läpi myös kuntapalautusjärjestelmää, joka perustuu AVL 130 §:ään ja 130a §:ään.

Tiivistettynä arvonlisäverolaista voidaan todeta, että se on laki yleisestä kulutusverosta, joka kohdistuu melkein kaikkeen tavaroiden ja palveluiden kulutukseen. Veronkantajia ovat toimijat, jotka sisällyttävät arvonlisäveron hintoihinsa ja tilittävät veron valtiolle. Arvonlisävero on välillinen vero, joka on tarkoitettu loppukäyttäjien eli kuluttajien maksettavaksi. Näin ollen veronkantajina olevat toimijat saavat myynnissään vähentää omista tuotantopanosostoistaan koituneen veron ja arvonlisäveron maksavat kuluttajat lopputuotteissa ja palveluissa.²²

Terveyden- ja sairaanhoidon osalta AVL 34 §:n säädöksellä on implementoitu ALV-direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohta. Se on ikään kuin yleissäädös terveyden- ja sairaanhoidon sekä niihin liittyvien palveluiden ja tavaroiden myynnin vapauttamisesta arvonlisäverosta. AVL 35 §:ään on sisällytetty tarkempi määritelmä siitä, mitä terveyden- ja sairaanhoidon palveluilla tarkoitetaan, eli tiivistetysti ihmisen terveydentilan määrittämiseksi, palauttamiseksi tai ylläpitämiseksi tehtäviä toimenpiteitä tietyssä paikassa tai tietyn ammattilaisten antamana. Epäselvyyksien välttämiseksi ja arvonlisäverodirektiiviä mukailleen AVL 35 §:ää täydentämään on säädetty AVL 36 §:ä. Se sisältää viisi tarkkaan erikseen verottomaksi säädettyä palvelua ja tavaraa. Näitä ovat 1) sairaankuljetukset, 2) tutkimus- ja laboratoriopalvelut, 3) hammasproteesit ja niihin kohdistuvat hammastekniset työsuoritukset sekä 4) äidinmaito, ihmisveri, ihmiselimet ja ihmiskudokset.

Viidentenä ja viimeisimpänä lisäyksenä ovat välittömästi terveyden- ja sairaanhoidossa käytettävät tavarat ja palvelut, jotka terveydenhuollon palvelujen antaja tai ammattihenkilö luovuttaa toiselle terveydenhuollon palvelujen antajalle tai terveydenhuollon ammattihenkilölle. Vuoden 1995 hallituksen esityksen mukaan tämä lisäys tehtiin neutraalisuussyistä. Ennen AVL 36 §:n viidennen momentin lisäystä lääkärikeskusten arvonlisäverotus oli osoittautunut tulkinnanvaraiseksi, sillä arvonlisäverotuksen piirissä saattoivat olla lääkärikeskuksissa toimineilta ammatinharjoittajilta koneiden ja laitteiden käytöstä, puhdistuksesta ja huollosta sekä hoitomateriaalista perityt korvaukset ja eräiltä osin toimistomaksut. Näin ollen samanlaista toimintaa eri muodoissa harjoittaneiden lääkärikeskusten verokohdeltu saattoi olla erilainen, vaikka kaikkien tarkoituksena oli tuottaa verottomia terveydenhoitopalveluja.

²² Myrsky (2013), s. 59.

2.1.2 Arvonlisäverodirektiivi

Suomi sitoutui noudattamaan Euroopan unionin lainsäädäntöä mukaan lukien EU:ssa säädettyä arvonlisäverojärjestelmää liittyessään Euroopan unionin jäseneksi vuoden 1995 alussa.²³ Eurooppavero-oikeuden, mukaan lukien arvonlisäverotuksen, juuret ulottuvat Euroopan talousyhteisön perustamisen ajoille vuonna 1958 voimaan tulleeseen perustamis sopimukseen (Rooman sopimus). Sen päämääränä oli edistää taloudellisen toiminnan harmonista kehitystä koko yhteisössä muun muassa toteuttamalla yhteismarkkinat, lähentämällä asteittain jäsenvaltioiden talouspolitiikkaa sekä lähentämällä lainsäädäntöä. Rooman sopimuksen 99 artiklan mukaan komission tuli tutkia, miten arvonlisäveroa edeltäneitä liikevaihtoveroa, valmisteveroa ja muita välillisiä veroja voitaisiin yhdenmukaistaa. Tämän perusteella komissio nimitti vuonna 1960 kolme työryhmää selvittämään lainsäädännön yhdenmukaistamista jäsenvaltioissa. Suurimpina ongelmina nähtiin kilpailua vääristävät kasautuvat liikevaihtoverojärjestelmät. Niitä esitettiin poistettavaksi ja niiden sijaan arvonlisäverojärjestelmän käyttöönottoa. Tämän pohjalta neuvosto antoi ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin vuonna 1967.²⁴

Alkuperäisessä arvonlisädirektiivissä nähtiin vuosien varrella ongelmallisia kohtia, kuten jäsenvaltioiden välinen palveluiden verotus, joka oli kaukana yhdenmukaisesta. Näistä ongelmista johtuen arvonlisäverodirektiiviä uudistettiin varsin nopeasti ja vuonna 1977 neuvosto hyväksyi kuudennen arvonlisäverodirektiivin. Kun Suomi liittyi EU:n jäseneksi, se sitoutui noudattamaan tuota 1977 voimaantullutta arvonlisäverodirektiiviä.²⁵ Kuudes arvonlisäverodirektiivi on korvattu 1.1.2007 voimaan tulleella arvonlisäverodirektiivin uudelleenlaadinnalla (2066/112/EY).²⁶ Terveysten- ja sairaanhoidon arvonlisäverosta säädetään arvonlisäverodirektiivin artikloissa 132 ja 133. EU tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä käy ilmi, että vaikka terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuutta koskevia direktiivin kohtia muutettiin hieman kuudennen arvonlisäverodirektiivin artiklan 13 A.1 b ja c kohdista nyt voimassa olevaan arvonlisäverodirektiivin artikla 132.1 b ja c kohtiin siirryttäessä, aikaisempi oikeuskäytäntö on kuitenkin edelleen relevanttia.²⁷

²³ Hokkanen (2013), s. 10.

²⁴ Rother (2003), s. 57-60.

²⁵ Rother (2003), s. 61.

²⁶ Hokkanen (2013), s. 10.

²⁷ Pahlsson (2015), s. 3 ja C-86/09.

Kuten eurooppaoikeuden *sui generis*-luontoiseen oikeusjärjestelmään kuuluu, Suomi on myös arvonlisäveron osalta sisällyttänyt eurooppaoikeuden säännökset kansalliseen lainsäädäntöön.²⁸ Direktiivit eivät pääsäännön mukaan ole suoraan sovellettavia, vaan edellyttävät jäsenvaltioiden täytäntöönpanotoimia. Direktiivit sitovat jäsenvaltioita vain asetetun tavoitteen puitteissa ja sallivat jäsenvaltioille mahdollisuuden ottaa huomioon oman oikeusjärjestyksensä ominaispiirteitä.²⁹ Koska Suomi on implementoinut arvonlisäverodirektiivin eli säätänyt kansallisen arvonlisäverolain, direktiivi vaikuttaa vain välillisesti ja käytännössä Suomessa sovelletaan arvonlisäverolakia.³⁰

2.1.3 Oikeuskäytäntö

Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntö on olennaista Suomessa. Näin on ensinnäkin sen takia, että kansallinen tuomioistuin on viime kädessä velvoitettu pyytämään EU tuomioistuimen ennakkoratkaisua, kun eurooppaoikeudellisen säännöksen sisältö on ratkaistava ennen kansallista tapauksen ratkaisemista. Toisekseen EU tuomioistuimen ratkaisut sitovat kaikkia jäsenvaltioiden kansallisia tuomioistuimia, niin sitä joka käsittelee ennakkoratkaisun kohteena olevaa asiaa, kuin kaikkia muitakin.³¹ EU tuomioistuin on siis ylin instanssi ratkaisemaan arvonlisäverotukseen liittyvät kiistat ja EU tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä voi selvittää, miten todennäköisesti jokin Suomessa ensimmäistä kertaa esiin nouseva epäselvyys esimerkiksi terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksen osalta ratkaistaisiin.

Euroopan unionin perustamissopimukseen kuuluva SEUT-sopimus antaa oikeudellisen pohjan Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisuille. Artikla 267 mukaan Euroopan unionin tuomioistuimella on toimivalta antaa ennakkoratkaisu unionin toimielimen, elimen tai laitoksen säädöksen pätevydestä ja tulkinnasta. Syy, miksi ennakkoratkaisua pyytää useimmiten Suomessa korkeimmat oikeudet, on SEUT 267 artiklan kolmas momentti, eli jos kysymys EU:n säädöksen pätevydestä tai tulkinnasta tulee esille sellaisessa kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa, jonka päätöksiin ei kansallisen lainsäädännön mukaan saa hakea muutosta, tämän tuomioistuimen on saatettava kysymys Euroopan unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi.

²⁸ Hokkanen (2013), s. 11.

²⁹ Rother (2003), s. 87.

³⁰ Hokkanen (2013), s. 13.

³¹ Hokkanen (2013), s. 17.

Euroopan unionin tuomioistuimien ottaa kantaa ainoastaan EU säädösten pätevyyydestä ja tulkinnasta ei kansallisen lainsäädännön soveltamisesta. Tästä johtuen EU tuomioistuimen ratkaisuuilla ei ole niin suurta roolia esimerkiksi tuloverotuksen saralla, jota säätelee pääosin kansallinen lainsäädäntö. Välillisen verotuksen, kuten arvonlisäveron, osalta ennakkoratkaisuuilla taas on tärkeä rooli, sillä lainsäädäntö EU:n alueella on välillisen verotuksen osalta pitkälti EU direktiivein säädeltyä. EU tuomioistuimen ratkaisut ovat luoneet tärkeää tulkintapohjaa arvonlisäverodirektiivin soveltamisesta. Arvonlisäverolain pohjautuessa arvonlisäverodirektiiviin, Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntö on hyvin olennaista.³²

Läheskään aina korkeimman hallinto-oikeuden ei tarvitse pyytää ennakkoratkaisua EU tuomioistuimelta ja siitä riippumatta KHO:n ennakkoratkaisuuilla on tärkeä käytännön asema arvonlisäverolain tulkinnassa. Vaikka korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut eivät sinällään sido muita kuin päätöksen kohteena olevia, on niillä kuitenkin käytännössä oikeuslähteenomainen rooli. Erityisesti useamman samaa aihepiiriä koskevan ennakkoratkaisun yhteisen tulkintalinjan on oikeuskirjallisuudessa nähty muodostavan yleislinjaisen oikeusohjeen, jota voidaan pitää tavanomaisena oikeutena ja oikeuslähteenä. Toisaalta korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisut ja niiden tulkintalinja ohjaavat alempien oikeusasteiden ja veroviranomaisten käytännön ratkaisutoimintaa, mikä vaikuttaa suoraan oikeussubjekteihin.³³

2.2 Arvonlisäverotuksen soveltamisala ja verovelvollisuuden perusta

Arvonlisäverolain 1 §:ssä määritellään arvonlisäveron soveltamisalaksi liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavarankäytön ja palvelun myynti, tavarankäytön maahantuonti EU:n ulkopuolelta, tavarankäytön yhteisöhenkilöstön, eli tavarankäytön hankinta toisesta EU-valtiosta sekä tietyin edellytyksin tavarankäytön siirto varastointimenettelyssä. Toisin sanoen arvonlisävero kattaa kaiken liiketoiminnan muodossa tapahtuvan myynnin, jos siitä ei ole erikseen säädetty poikkeusta. Terveystoiminnan ja sairaushoidon on yksi tällaisista poikkeuksista, josta tarkemmin luvussa 4.

AVL 1 § määrittelee siis lain aineelliseksi soveltamisalaksi liiketoiminnan muodossa tapahtuvan toiminnan. Liiketoiminnan harjoittaja voi olla toiminimellä yritystoimintaa har-

³² Rother (2003), s. 75-76.

³³ Myrsky – Ossa (2008), s. 25-26.

joittava luonnollinen henkilö, henkilöyhtiö, sekä yksityis- tai julkisoikeudellinen yhteisö. Yritysmuodolla ei ole yleensä suurta merkitystä arvonlisäverotuksessa. Olennaisempaa on, katsotaanko toiminta liiketoiminnan muodossa tapahtuvaksi, eli onko se ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa sisältäen yrittäjä riskin.³⁴

Vaikka arvonlisävero on tarkoitettu loppukäyttäjän, eli kuluttajan kannettavaksi, arvonlisäverovelvollinen on liiketoiminnan harjoittaja. Kuten AVL 2 §:ssä todetaan, velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa on tavarán tai palvelun myyjä. Tähän on useita poikkeuksia, joista tarkemmin luvussa 4. Arvonlisäverolain 102 §:n nojalla verovelvollisella on kuitenkin oikeus vähentää tuotantopanosten hankintaan sisältyvä arvonlisävero. Eli hankkiessaan tavaroita tai palveluita, joita hän hyödyntää omien tavaroidensa tai palveluidensa tuottamisessa, verovelvollinen saa vähentää niihin sisältyvän arvonlisäveron. Näin varmistetaan, ettei arvonlisäveroa maksetaan yhdestä palvelusta tai tavarasta useampaan kertaan, vaikka se olisi sisältänyt aiempia ostoja.

2.3 Alennetut arvonlisäverokannat ja vähennysoikeus

Pääsääntönä on yllä mainittu arvonlisäveron yleinen vähennysoikeus, eli verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero kaikista liiketoimintaa varten tekemistään hankinnoista. Tällöin vaihdantavaiheiden määrä ei aiheuta veron kertautumista. Vaikka AVL 102 §:ä sääntelee vähennysoikeutta, oikeudellinen pohja vähennysoikeudelle tulee arvonlisäverodirektiivistä. Direktiivin X osaston 1 luvussa säännellään vähennysoikeuden syntymistä ja laajuutta. Artikla 168 määrittää oikeuden arvonlisäveron vähentämiseen liiketoiminnassa. EUT:n ratkaisukäytäntö täsmentää vähennysoikeuden rajoja. Yksi vähennysoikeuden tärkeimmistä tehtävistä on neutraalisuusperiaatteen tukeminen, eli vähennysoikeus mahdollistaa sen, ettei verotus vaikuta verovelvollisen päätöksentekoon.³⁵ Verovelvollisella ei ole taloudellisesti eroa siinä, tuottaako hän jonkin itse vai ostaako muualta. EUT:n ratkaisukäytäntö on vahvistanut vähennysjärjestelmän pyrkivän neutraalisuuteen esimerkiksi ratkaisussaan C-37/95 Ghent Coal Terminal.³⁶

³⁴ Juanto – Saukko (2012), s. 18 - 22.

³⁵ Juanto – Saukko (2012), s. 12.

³⁶ C-37/95 Ghent Coal Terminal, kohta 15.

Vähennysoikeutta on rajoitettu jonkin verran, vaikka se onkin pääsääntönä ja takaa neutraalisuuden toteutumista. Vähennysoikeuden rajoituksen sisältää jo vähennysoikeuden määrittävä AVL 102 § sanamuodollaan *verollista liiketoimintaa varten*, mikä rajaa ulos verottoman liiketoiminnan kuten terveyden- ja sairaanhoitopalvelut. Arvonlisäverolain 114, 114 a ja 115 §:ssä on säädetty muista poikkeuksista vähennysoikeudelle. Esimerkiksi antiikkiesineiden ja matkapalveluiden osalta on rajoituksia vähennysoikeudessa. Myös useita vahvasti yksityiseen kulutukseen liittyviä tavaroita ja palveluita on jätetty vähennysoikeuden ulkopuolelle. Näitä ovat esimerkiksi henkilöautot ja asunnot sekä edustustarkoitukseen käytettävät tavarat ja palvelut. Hallituksen esityksessä on perusteltu rajoituksia vähennysoikeuteen kulutusneutraalisuussyillä.³⁷ Toisin sanoen ei ole perusteltua, että henkilö voisi ostaa edullisemmin itselleen auton esimerkiksi yrityksen kautta, jos hän kuitenkin voisi käyttää sitä myös yksityisesti.

Kuten myöhemmin työssä kappaleessa arvonlisäverotuksen tavoitteista todetaan, joissain tapauksissa arvonlisäveron on toivottavaa olla normaalia matalampi, yleensä erilaisista yhteiskuntapoliittisista syistä. Vaikka arvonlisäverotuksen päätavoite on fiskaalinen, eli verojen keruu julkisen talouden rahoittamiseksi, muut tavoitteet ovat joidenkin tavaroiden ja palveluiden osalta tärkeämpiä, ja niihin sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa. Kappaleesta 2.2.1 kerrotaankin jo, että Suomessa arvonlisäverokantoja on yhteensä kolme, eli maksimimäärä. EU:n arvonlisäverodirektiivin mukaan jäsenvaltio voi soveltaa yleisen verokannan lisäksi maksimissaan kahta alennettua arvonlisäverokantaa, joiden on oltava minimissään 5 %:n suuruisia.³⁸ Euroopan unioni on jättänyt arvonlisäverokantoihin joustovaraa, vaikka yleinen tavoite onkin ollut kulutusverotuksen harmonisoiminen. Jäsenvaltioiden erityistilanteiden huomioonotto on kuitenkin ollut tärkeämpää. Raamit yleiselle arvonlisäverokannalle ovat EU:n edellyttämä 15 %:n vähimmäistaso. Enimmäistaso EU ei määrittele.³⁹

Alennettujen arvonlisäverokantojen toiminnanharjoittajat saavat tehdä normaalit vähennykset toimintaansa varten hankituista tuotantopanoksista.⁴⁰ Esimerkiksi ravintolanpitäjä saa vähentää vuokrastaan normaalin 24% arvonlisäveron, vaikka ravintolapalveluissa ar-

³⁷ HE 88/1993 kohta

³⁸ Juanto – Saukko (2014), s. 182.

³⁹ Myrsky (2013), s. 297.

⁴⁰ Juanto – Saukko (2014), s. 182.

vonlisävero onkin vain 14%. Mikäli alennetun arvonlisäverokannan toiminnanharjoittaja ostaa alemman verokannan mukaisia hyödykkeitä liiketoimintaansa varten, hän saa vähentää alemman verokannan mukaisen veron. Kyseinen ravintolanpitäjä saisi siis vähentää elintarvikkeista maksettavan 14% arvonlisäveron.

Yleisen arvonlisäverokannan ja alennettujen arvonlisäverokantojen lisäksi on olemassa arvonlisäverosta vapautettuja toimintoja sekä niin sanottu nollaverokanta. Arvonlisäverosta vapautettua on esimerkiksi työn aiheena oleva terveyden- ja sairaudenhoitopalveluiden myynti. Lisäksi arvonlisäverosta vapautettuja ovat rahoitus- ja vakuutuspalvelut niiden veropohjan määrittelemisvaikeuksien takia. Terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden kaltaisia arvonlisäverosta vapautettuja palveluita ovat sosiaalihuolto ja koulutus, joita perustellaan julkisin varoin rahoitetun toimintansa luonteella.⁴¹ Arvonlisäverosta vapautettujen toimintojen osalta myyjä ei ole verovelvollinen, eli hän ei suorita myynnistä veroa, mutta ei myöskään saa vähentää toimintaa varten hankittujen tuotantopanosten ostohintoihin sisältyvää veroa.⁴²

Kuten arvonlisäverosta vapautetuissa toiminnoissa, myöskään nollaverokannan osalta myyjä ei suorita myynnistä veroa, eikä sitä siis ole kuluttajan maksettavanakaan. Se mikä erottaa arvonlisäverosta vapautetun toiminnan ja nollaverokannan alaisen toiminnan on vähennysoikeus. Nollaverokantaan sisältyviä hyödykkeitä myyvillä yrityksillä on oikeus saada palautuksena hankintoihin sisältyvä vero, vaikka myynti on verotonta. Tällaista nollaverokannan alaista toimintaa on muun muassa veroton myynti ulkomaille ja eräiden verottomien tavaroiden, esimerkiksi yleishyödyllisen yhteisön jäsenlehden painoksen tai vesialusten myynti.⁴³ Tällaiset yritykset ovat usein arvonlisäveron palautuksen saajia. Yritys ei siis maksa arvonlisäveroa, mutta saa ostoihinsa sisältyvän arvonlisäveron palautuksena takaisin ALV 131§ mukaisesti.

Terveyden- ja sairaanhoidon palveluita tuottavat yksityiset toimijat ovat varsin erikoisessa asemassa, kun ne eivät saa vähentää toimintaansa varten hankittujen tuotantopanosten ostohintoihin sisältyvää veroa, vaan se muodostuu piileväksi arvonlisäveroksi. Arvonlisäverotuksen luonne kulutusverona, eli verona, jonka maksajia ovat tavaroiden ja palvelujen

⁴¹ Myrsky (2013), s. 297.

⁴² Juanto – Saukko (2012), s. 71.

⁴³ Juanto – Saukko (2012), s. 71 ja s. 181.

lopulliset kuluttajat eli kotitaloudet,⁴⁴ ei toteudu terveyden- ja sairaanhoidonpalveluissa. Piilevä arvonlisävero heikentää yksityisten terveyden- ja sairaanhoidonpalveluntuottajien mahdollisuutta organisoida toimintaansa tuottavimmalla tavalla, kun ne eivät voi vähentää esimerkiksi ostopalveluihin sisältyvää arvonlisäveroa, vaan joutuvat vyöryttämään verosta aiheutuvat kustannukset myyntihintoihin.⁴⁵ Terveyden- ja sairaanhoidonpalveluita tuottaville yksityisille toimijoille muodostuu intressi tuottaa sisäisesti esimerkiksi tukipalveluita tai asiantuntijatyötä, joka muilla toimialoilla saatettaisiin ulkoistaa, koska ne eivät voi vähentää ostamiensa palveluiden arvonlisäveroa. Tämä on ristiriidassa neutraalisuusperiaatteen kanssa.

2.4 Piilevä vero ja veron kertaantuminen

Avoimen veron näkyessä kuluttajalle oston yhteydessä eriteltynä kuitille esimerkiksi arvonlisäverona, piilevä vero ei näy, mutta sisältyy samalla tavalla loppuhintaan. Piilevää veroa syntyy, jos tuotantotoiminnassa käytettävistä tavaroista tai palveluista kannetaan veroa, jota ei voida vähennysoikeuden avulla poistaa. Vero siirtyy ikään kuin ylimääräisenä kustannuksena myytävän palvelun hintaan.⁴⁶ Kuten todettu, arvonlisävero on tarkoitettu kulutusveroksi, joka yritysten on tarkoitus vyöryttää lopputuotteiden- ja palvelujen hintoihin, jolloin lopullinen käyttäjä maksaa veron.⁴⁷ Terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden osalta syntyy yksityisten palveluntuottajien kohdalla ongelma, sillä he maksavat arvonlisäveroa ostoissaan, kuten esimerkiksi laitehankinnoissa. Koska terveyden- ja sairaanhoidonpalvelut ovat kuitenkin arvonlisäverottomia, tätä ostoissa maksettua veroa ei voi vähentää kuluttajamyynnissä. Yksityisten terveyden- ja sairaanhoidonpalveluihin sisältyy siis piilevää arvonlisäveroa.

Arvonlisäverojärjestelmässä veron ei pitäisi kertaantua. Kertaantuminen on periaatteessa estetty tuotantopanoshankintoihin sisältyvän vähennysoikeuden avulla. Tällöin tuotantopanokset, kuten terveyden- ja sairaanhoitopalvelun tuottamiseen vaaditut laitteet, ostetaan verollisina, mutta verovelvollinen ostaja saisi vähentää tuotantopanosten ostohintoihin sisältyvän veron. Vero kertaantuu kun tuotantopanosten hankintahintoihin sisältyvä vero ei

⁴⁴ Äärilä – Nyrhinen – Hyttinen (2017), s. 31.

⁴⁵ Silen, Marko (2007).

⁴⁶ Juanto – Saukko (2014), s. 12-13.

⁴⁷ Äärilä – Nyrhinen – Hyttinen (2017), s. 31.

ole vähennyskelpoinen. Tuotantopanokset on hankittava verollisina ilman vähennysoikeutta ja tuotettujen hyödykkeiden myynnistä ei suoriteta avointa veroa, josta tuotantopanosotot voitaisiin vähentää.⁴⁸

2.5 Keskeiset periaatteet arvonlisäverotuksessa

2.5.1 Neutraalisuusperiaate

Kun verotus ei vaikuta verovelvollisen päätöksentekoon, sen voidaan sanoa olevan neutraalia.⁴⁹ Verotuksen neutraalisuutta pidetään yhtenä hyvän verojärjestelmän keskeisimpänä piirteenä ja sitä käsitellään lähes kaikissa verotuksen yleisiä oppeja ja veropolitiikkaa laajemmin tarkastelevassa teoksessa. Verotuksen neutraalisuus on myös oikeustaloustieteellisestä näkökulmasta merkittävä aihe. On tärkeää, ettei verojärjestelmä vääristä taloudellista toimintaa ja päätöksentekoa niin, että siitä aiheutuisi kansantaloudellisten resurssien epätarkoituksenmukainen kohdentuminen ja tehokkuustappiot. Neutraalin verojärjestelmän kriteerit ovat moninaiset.⁵⁰

Neutraalisuus on arvonlisäverojärjestelmän lähtökohta, mutta sitä ei tavoitella täydellisyyteen saakka. Aivan neutraalia arvonlisäverotus voisi teoriassa olla silloin, kun arvonlisäverotus toteutettaisiin ilman poikkeuksia ja yhdellä verokannalla. Palvelujen verottomuus, jonka syynä saattaa olla esim. sosiaalipoliittiset perusteet, aiheuttaa neutraalisuusongelmia.⁵¹ Jokainen perustellustakin syystä tehty poikkeus järjestelmään aiheuttaa vääristymiä neutraalisuuteen. Lainsäätäjä joutuu tekemään valintoja neutraalisuuden ja muiden tavoitteiden ja periaatteiden välillä. Koska neutraalisuusperiaate on niin yleisesti verotuksen kuin arvonlisäverojärjestelmän yksi keskeisimmistä periaatteista, sitä käsitellään laajemmin luvussa 6.

2.5.2 Eurooppaoikeuden tulkintaperiaatteet

Koska arvonlisäverotus on Euroopan unionin tasolla säänneltyä, on sen kannalta olennaista myös eurooppaoikeuden tulkintaperiaatteet. Näitä ovat muun muassa ensisijaisuusperiaate, suora sovellettavuus, välitön vaikutus ja tulkintavaikutus. Nämä periaatteet määrittelevät

⁴⁸ Juanto – Saukko (2014), s. 12-13.

⁴⁹ Juanto – Saukko (2012), s. 12.

⁵⁰ Määttä (2009), s. 112-119.

⁵¹ Saukko (2005), s. 66-67.

eurooppaoikeuden suhdetta kansalliseen oikeuteen, eli niitä sovelletaan lainsäädännön aineellisoikeudellisesta sisällöstä riippumatta. Ne eivät siis kerro lain aineellista sisältöä, vaan enemmänkin tuleeko sovellettavaksi kansallinen vai EU-tasoinen sääntely. Eurooppaoikeuden tulkintaperiaatteilla on merkitystä erityisesti yksityisten oikeussubjektien turvaajana ja toteuttajana.⁵²

Ensisijaisuusperiaate toteuttaa eurooppaoikeuden etusijaa suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön, eli kansalliset lainsoveltajat eivät saa soveltaa kansallista lainsäädäntöä, joka olisi ristiriidassa eurooppaoikeuden kanssa. Tämä periaate käy ilmi nimekkäässä 6/64 Costa vastaan ENEL –ratkaisussa ja se on vahvistettu C-314/08 Filippiak –ratkaisussa. Ensisijaisuusperiaate on ollut näkyvillä myös Suomessa arvonlisäverotukseen liittyen. Korkein hallinto-oikeus viittasi siihen ensimmäisen kerran päätöksessä T4056 vuonna 1996 sivuuttaen kansallisen lainsäädännön yksityisen eduksi katsoen arvonlisäveron vähennysoikeuden alkavan aikaisemmin kuin kansallinen lainsäädäntö olisi antanut olettaa.

Ensisijaisuusperiaatteeseen liittyvät tiiviisti suora sovellettavuus ja välitön vaikutus. Suora sovellettavuus tarkoittaa, että EU:n perussopimukset ja asetukset ovat voimaantultuaan suoraan sovellettavaa oikeutta jäsenvaltioissa. Ne eivät vaadi muita toimenpiteitä esimerkiksi kansallisesti. Välitön vaikutus liittyy EU direktiiveihin. Direktiivit eivät ole suoraan sovellettavaa oikeutta, vaan ne on implementoitava kansalliseen lainsäädäntöön. Tästä on kuitenkin poikkeus yksityisten oikeussubjektien hyväksi, mikä ilmenee välittömän vaikutuksen kautta. Mikäli direktiivin artikla on riittävän selvä ja yksiselitteinen, yksityinen oikeushenkilö saa vedota siihen suhteessa valtioon. Tällä tavoin turvataan eurooppaoikeuden antamat oikeudet tilanteissa, jossa jäsenvaltio on jättänyt direktiivin toteuttamatta. Tunnettu EU tuomioistuimen tapaus vahvistaen suoraa sovellettavuutta ja välitöntä vaikutusta on 26/62 Van Gend en Loos.⁵³

Välitön vaikutus on noussut esiin ja vahvistettu myös arvonlisäverotukseen liittyen Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännössä.⁵⁴ Yksi tunnettu tapaus on 8/81 Becker, jossa oli kyse luottojen välitystoiminnan vapauttamisesta liikevaihtoverosta, eli arvonlisäveron edeltäjästä. Tässä nimenomaan EU tuomioistuin antaa oikeussubjektille oikeuden vedota direktiivissä määriteltyihin oikeuksiin, eikä valtio voi niitä kieltää sillä, ettei ole

⁵² Hokkanen (2013), s. 20.

⁵³ Raitio (2013), s. 256-257.

⁵⁴ Hokkanen (2013), s.22-23.

täyttänyt direktiivissä säädettyjä velvoitteita. Muita välitöntä vai arvonlisäverotuksessa kusta koskevia tapauksia ovat kreikkalaista yritystä koskeva C-62/93 BP Soupergaz, jossa tuomioistuin ottaa kantaa veron perusteeseen ja vähennysoikeuteen sekä C-363/05 JP Morgan Fleming tapaus, joka koskee sijoitusrahastoja.

Tulkintavaikutus liittyy edellä kuvattuihin siten, että se aktualisoituu usein tilanteissa, jossa direktiivillä ei ole välitöntä vaikutusta. Tulkintavaikutus tarkoittaa, että kansallisen oikeuden säännöksille tulee antaa eurooppaoikeuden ja EU:n integraatitavoitteiden kanssa yhteensopiva merkityssisältö.⁵⁵ Heijastaen seuraavaksi käsiteltävään oikeusvarmuuden periaatteeseen, tulkintavaikutus ei saa kuitenkaan heikentää oikeusvarmuutta, eli tulkinta ei saa olla oikeussubjektin oikeutettujen odotusten vastaista.⁵⁶

2.5.3 Oikeusvarmuuden periaate

Oikeusvarmuuden periaate on yleinen oikeusperiaate, jonka on todennut myös Euroopan unionin tuomioistuin. Kuten monet muutkin yleiset oikeusperiaatteet, myös oikeusvarmuuden periaate suojaa yksityistä tahoa hallintovallan väärinkäytöltä.⁵⁷ Oikeusvarmuudella on korostunut merkitys vero-oikeudessa ja erityisesti arvonlisävero-oikeudessa, sillä vero kohdistuu kuluttajiin ja arvonlisäveron vaikutukset voivat olla varsin suuret. Näin ollen verovelvollisella voidaan nähdä olevan oikeussuojan tarvetta. Oikeusvarmuuden periaate tarkoittaa, että lainsoveltamisratkaisut ovat varmuudella oikeita ja ennustettavia ja niitä tehdessä noudatetaan hyvän hallinnon ja oikeudenkäyntimenettelyn normeja.⁵⁸

Oikeusvarmuuden periaatetta arvonlisäverotuksessa vahvistavia EU tuomioistuimen ratkaisuja on useita. Asiassa C-4/94 BPL Group tuomioistuin totesi, että oikeusvarmuus on yksi arvonlisäverojärjestelmän tavoitteista. Tapauksessa 348/85 Tanska vastaan komissio todettiin, että oikeusvarmuuden periaatetta on noudatettava erityisen tiukasti, kun kyseessä on taloudellisten velvoitteiden asettaminen arvonlisäverotuksen tapaan. Asia C-110/94 INZO koski arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä, liiketoiminnan aloittamista ja vähennysoikeutta. Siinä vahvistettiin lainkäytön ennakoitavuuden merkitystä osana oikeusvarmuutta.⁵⁹

⁵⁵ Raitio (2013), s. 264-265.

⁵⁶ Hokkanen (2013), s. 26.

⁵⁷ Hokkanen (2013), s. 36.

⁵⁸ Rother (2003), s. 44.

⁵⁹ Hokkanen (2013), s. 37-38.

3 ARVONLISÄVEROTUKSEN TAVOITTEET JA SYYT TERVEYDEN- JA SAIRAANHOIDON ARVONLISÄVEROTTOMUUELLE

Kolmannessa luvussa käsitellään ensin arvonlisäverotuksen yleisiä tavoitteita. Sen jälkeen käsitellään syitä terveyden- ja sairaudenhoidon arvonlisäverottomuudelle Suomessa ja Euroopan unionin tasolla. Osittain juuri arvonlisäverotuksen tavoitteiden voidaan nähdä olevan taustalla, kun pohditaan syitä terveyden- ja sairaudenhoidon arvonlisäverottomuudelle.

3.1 Arvonlisäverotuksen tavoitteet

Arvonlisäverotuksen tavoitteita voidaan katsoa monelta kantilta. Ensinnäkin arvonlisäverolla, kuten verotuksella muutenkin, on fiskaalinen tavoite, eli veroja kerätään julkisen sektorin rahoittamiseen.⁶⁰ Hyvinvointiyhteiskunnan peruspilarit kuten terveydenhuolto ja koulutus vaativat rahoitusta, joista verot tuovat merkittävän osan. Julkisessakin keskustelussa esillä oleva valtion velkaantuminen ja väestön ikääntymisen tuomat kasvavat eläke- ja hoivamenot viittaavat siihen, että fiskaalisen tavoitteen merkitys korostuu entisestään. Arvonlisäverotuksen muut tavoitteet osittain tukevat ensimmäistä ja tärkeintä fiskaalista tavoitetta ja osittain ovat sen kanssa ristiriidassa.

Tulonjakopoliittisen tavoitteen näkökulmasta tulovero on parempi esimerkki, sillä jakopoliittinen tavoite tarkoittaa tulojaon ja hyvinvointierojen tasoittamiseen pyrkimistä ja tulovero progressiivisena verona tukee tavoitetta paremmin kuin tasaverona maksettava arvonlisävero. Arvonlisävero on suhteellinen vero, eli verokanta on sama kulutuksen määrästä riippumatta.⁶¹ Tästä johtuen voidaankin katsoa, että arvonlisävero on ristiriidassa tulonjakopoliittisen tavoitteen kanssa pienituloisten käyttäessä suuremman osan tuloistaan kulutukseen. Toisaalta suurituloiset kuluttavat kokonaisuudessaan enemmän maksaen yhteensä siis myös enemmän arvonlisäveroa. Lisäksi tasoittavana tekijänä on alennetut arvonlisäverokannat. Esimerkiksi välttämättömyyshyödykkeenä ruualla on alempi arvonlisävero, mikä

⁶⁰ Myrsky (2013), s. 99.

⁶¹ Niskakangas (2014), s. 34.

auttaa pienituloisia ja siten tukee tulopoliittista tavoitetta. Myös arvonlisäverolla voidaan näin ollen katsoa olevan tulonjakopoliittisia tavoitteita.

Yhteiskuntaa, ihmisiä ja yrityksiä ohjaavat tavoitteet ovat yleisesti verotukselle tärkeitä, mutta myös arvonlisäverotukselle tärkeitä tavoitteita. Muilla kulutusveroilla, kuten sähköverolla, autoverolla, tupakkaverolla tai jo poistuneella makeisverolla on vahvempi ohjaava vaikutus kuin arvonlisäverolla. Alennetut arvonlisäverokannat esimerkiksi kulttuuriin osalta voidaan kuitenkin katsoa ohjaaviksi veroiksi. Ruuan alennettu arvonlisäverokanta on enemmän tulonjakopoliittinen kuin ohjaava, sillä länsimaissa ongelmana on enemmän ylensyöminen kuin aliravitseminen.⁶²

Muihin arvonlisäverotuksessa huomioituihin tavoitteisiin kuuluu kulttuuripoliittiset tavoitteet. Hallituksen esityksessä arvonlisäverolaiksi mainitaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen elokuvateatteriesityksiin ja kirjoihin kulttuuripoliittisista syistä.⁶³ AVL 85 a §:ssä säädetään alennetuista arvonlisäverokannoista ja sieltä voidaan huomata muitakin elokuvateatteriesityksiin ja kirjoihin rinnastuvia kohteita, kuten teatteri- ja musiikki esitykset ja vähintään kuukauden ajaksi tilatut sanoma- ja aikakauslehdet, joissa taustalla ovat todennäköisesti myös kulttuuripoliittiset tavoitteet.

Muita yleisiä verotuksen tavoitteita ovat muun muassa sosiaalipoliittiset tavoitteet, asuntopoliittiset tavoitteet, kasvupoliittiset tavoitteet, suhdannepoliittiset tavoitteet, aluepoliittiset tavoitteet, elinkeinopoliittiset tavoitteet sekä ympäristöpoliittiset tavoitteet.⁶⁴ Arvonlisäverotukseen nämä eivät kuitenkaan juurikaan liity, eli niitä ei voida pitää arvonlisäverotuksen tavoitteina.

Tämän työn kannalta ehkä tärkeimpiä arvonlisäverotuksen tavoitteita ovat kuitenkin terveyspoliittiset tavoitteet. Terveysten- ja sairaanhoito ovat täysin vapautettu arvonlisäverosta. Tätä ratkaisua perustellaan Suomessa sillä, että kysymys on pääosin julkisin varoin rahoitusta toiminnasta. EU:n tasolla perusteluna nähdään myös se, että inhimillisiä perustarpeita tukevat palvelut tulisi olla kuluttajille mahdollisimman edullisia.⁶⁵ Terveys- ja sairaanhoidopalveluihin liittyvään lääkkeiden myyntiin ja maahantuontiin sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa AVL 85 a §:n mukaan. Lääkkeiden suotuisampi verokohtelu on myös

⁶² Niskakangas (2014), s. 47.

⁶³ HE 88/1993 luku 8.

⁶⁴ Myrsky (2013), s. 105-109.

⁶⁵ Pahlsson (2015), s. 2.

Suomen ulkopuolella yleistä ja se voidaan huomata EU:n arvonlisäverodirektiivistä, joka mahdollistaa alemman verokannan lääkkeille.⁶⁶ Tämä alennettu arvonlisäverokanta lääkkeiden osalta tukee samoja terveystaloudellisia tavoitteita kuin terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden arvonlisäverottomuuskin.

Edellä mainittuja tavoitteita voidaan pitää myös arvonlisäverotuksen päämäärinä, eli arvonlisäveroa kerätään, jotta saadaan tuloja valtiolle ja toisaalta voidaan tukea esimerkiksi kulttuuria tai ihmisten hyvinvointia. Toisena tavoitteiden luokkana voidaan pitää tavoitteita, joilla arvonlisäverotusta toteutetaan. Näitä ovat muun muassa verotuksen neutraalisuus⁶⁷ ja tehokas veronkanto hallinnollisena tavoitteena. Hyvä verojärjestelmä kerää riittävästi verovarvoja, mutta tukee samalla talouskasvua, työllisyyttä ja kilpailukykyä. Tehokas verojärjestelmä kohdistaa verot yrittäen minimoida taloudellisen toimeliaisuuden laskua niistä johtuen.⁶⁸

Kuten edellä mainituista tavoitteista voidaan huomata, on useita syitä, jotka tukevat alempia arvonlisäverokantoja tai arvonlisäverottomuutta. Alemmat arvonlisäverokannat ja arvonlisäverottomuus mahdollistavat tavaroiden ja palveluiden oston loppukäyttäjille edullisempaan hintaan samalla kun valtio luonnollisesti saa vähemmän tuloja. Huomion arvoista on, että samalla kun nämä poikkeukset yleisestä arvonlisäverokannasta tukevat tärkeitä tavoitteita, ne ovat ristiriidassa neutraalisuusperiaatteen kanssa. Arvonlisäverojärjestelmä on teoreettiselta perusrakenteeltaan neutraali, mutta käytännössä neutraalisuus vaatisi, että verokanta olisi yhtenäinen. Arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuteen tähtäävästä teoreettisesta mallista tehdään siis poikkeuksia esimerkiksi yhteiskuntapoliittisista syistä.⁶⁹

3.2 Syyt terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle

Syitä terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle voidaan yksinkertaisimmillaan johtaa suoraan edellä käsitellyistä arvonlisäverotuksen tavoitteista. Terveyden- ja sairaanhoidonpalvelut voidaan nähdä sellaisina välttämättömyyshyödykkeinä ja inhimillisiä perustarpeita tukevinä palveluina, joiden saatavuutta kansalle halutaan tukea edullisemmalla hinnalla, mihin valtio voi vaikuttaa verottomuudella. Esimerkiksi EUT:n ratkaisukäytän-

⁶⁶ Niskakangas (2014), s. 46.

⁶⁷ Juanto – Saukko (2014), s. 16.

⁶⁸ Myrsky (2013), s. 79-81.

⁶⁹ Juanto – Saukko (2014), s. 12.

nöstä nousee esiin tavoite alentaa terveydenhoidon kustannuksia, mikä näkyy esimerkiksi tapauksessa C-106/05 L.u.P. kohdassa 29

...terveydenhoidon kustannusten alentamista koskevan tavoitteen kanssa, joka on sekä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa, että sen 1 alakohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen yhteinen tavoite.

Suomessa valtion tarjotessa välttämättömät terveyden- ja sairaanhoidonpalvelut kansalle verovaroin, on tämä tavoite terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden kustannusten alentamisesta kansalaisille ristiriidassa käytännön kanssa. Yksityisen terveydenhuollon palvelut lähinnä tarjoavat kätevää ja nopeampaa palvelua, kun vastaavan hoidon saisi julkiselta-kin puolelta joko ilmaiseksi tai kiinteällä maksulla, joka ei vastaa palvelun todellista kustannusta, kuten terveystakeskusmaksut. Näin ollen arvonlisäverottomuus ei varsinaisesti todellisuudessa kohdistu välttämättömyys hyödykkeisiin, jolloin terveystakespoliittiset perustelut eivät ole aivan loogisia.

Suomessa perusteluna terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle onkin ollut enemmän niiden rahoitus julkisin varoin. Kuten johdannossa todettiin, terveystakespalvelut ovat olleet arvonlisäverottomia aikaisemmasta liikevaihtoverolaista lähtien. Niiden arvonlisäverottomuutta jatkettiin arvonlisäverolakiin siirryttäessä. Hallituksen esityksessä arvonlisäverolaiksi vuodelta 1993 syynä terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle Suomessa annetaan sen rahoitus pääosin julkisin varoin.⁷⁰ Euroopan unionin lainsäädännössä terveyden- ja sairaanhoito on myöskin ollut arvonlisäverosta vapautettua 1970-luvulta lähtien. Perusteluina ovat samat kuin Suomessa, eli terveyden- ja sairaanhoidon palveluiden julkinen tuotanto.⁷¹

Euroopan unionin tuomioistuimen vanhoista ratkaisuksista näkyy oletus terveyden- ja sairaanhoidon julkisesta tuotannosta ja voittoa tavoittelemattomasta toiminnasta. Esimerkiksi tapauksessa C-352/85 Komissio vastaan Yhdistynyt Kuningaskunta EU:n tuomioistuin nostaa asian esille tuomion kohdassa 32. Tapaus koskee terveyden- ja sairaanhoidon liitännäistuotteita ja niiden arvonlisäveroa, mutta kohdassa 32 tuomioistuin viittaa terveydenhoidon voittoa tavoittelemattomaan tuotantoon seuraavasti:

⁷⁰ HE 88/1993, kohta 6.4.2.

⁷¹ Pahlsson (2015), s. 1.

*...a whole range of **medical care normally provided on a non-profit-making basis** in establishments pursuing social purposes such as the protection of human health.*

Kuten Suomessakin nähdään esimerkiksi viime vuosien terveystyhtiöiden pörssilistautumisen ja niiden uutisoinnin myötä, terveystyhtiöt tavoittelevat ensisijaisesti kasvua ja tuottoa omistajilleen, eivätkä ole vuodelta 1988 olevan tapauksen perustelujen tapaan voittoa tavoittelemattomia. Vastaava kehitys voittoa tavoittelevista terveystyrytyksestä on nähty myös naapurimaassamme Ruotsissa.⁷² Nykytilanne ei vastaa enää EU tuomioistuimen aikaisempia oletuksia terveydenhoidon voittoa tavoittelemattomasta luonteesta.

⁷² Pahlsson (2015), s. 7.

4 TERVEYDEN- JA SAIRAANHOIDON ARVONLISÄVEROTTOMUUS

Neljännessä luvussa käsitellään ensin Euroopan unionin lainsäädännön ja oikeuskäytännön tarjoamaa perustaa terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle. Tämän jälkeen käsitellään kansallisia lähtökohtia terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle. Luvussa käsitellään myös kunnan arvonlisäverotonta toimintaa ja erityisesti kuntapalautusjärjestelmää, joka mahdollistaa kunnille arvonlisäverottomia palveluita, kuten terveyden- ja sairaanhoitoa, varten tehdyistä ostoista arvonlisäveron takaisin saamisen.

4.1 Euroopan unionin lainsäädännön ja oikeuskäytännön tarjoama perusta terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle

Kuten luvussa 2.1.2 on kerrottu, terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverosta säädetään arvonlisäverodirektiivin artikloissa 132 ja 133. Tarkemmin sanoen arvonlisäverodirektiivin IX osasto koskee vapautuksia arvonlisäverotuksesta. Sen 2 luku koskee tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautuksia ja sisältää terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäveron vapautusta koskevat artiklat, joita ovat 132 1 kohdan b ja c alakohdat sekä artikla 133. Oikeuskäytännön perusteella voidaan sanoa, että artiklan 132 1 kohdan b alakohta määrittää vapautuksen arvonlisäverosta sairaalassa tai vastaavassa fasiliteetissa annetulle hoidolle, kun taas artiklan 132 1 kohdan c alakohta määrittää vapautuksia arvonlisäverosta muualla kuin sairaalassa annetusta hoidosta ja sitoo arvonlisäverottomuuden lääketieteellisen hoidon antamiseen vaadittaviin ammattinimikkeisiin, jotka ovat jäsenvaltioiden tarkemmin määriteltävissä. Artikla 133 säätelee edellytyksiä, joita jäsenvaltiot voivat asettaa yksityisille toimijoille artiklan 132 1 kohdan b alakohdan vapautuksen saamiseen.

EU tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä käy ilmi, että vaikka terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuutta koskevia direktiivin kohtia muutettiin hieman kuudennen arvonlisäverodirektiivin artiklan 13 A 1 kohdan b ja c alakohdista tällä hetkellä voimassa olevaan arvonlisäverodirektiivin artikla 132 1 kohdan b ja c alakohtiin siirryttäessä, aikaisem-

pi oikeuskäytäntö on kuitenkin edelleen relevanttia.⁷³ Tämä on olennaista, koska olemassa on paljon ratkaisukäytäntöä vuonna 2007 voimaan tulleen arvonlisäverodirektiivin uudelleenlaadintaa edeltävältä ajalta. Direktiivin sananmuodot jättävät myös paljon avoimeksi, kuten seuraavaksi käsiteltävistä direktiivien sanamuotojen analysoinnista voidaan todeta. Näin ollen ratkaisukäytännöt ovat suuressa roolissa ja on tärkeää, että myös aikaisempi ratkaisukäytäntö on relevanttia. Näin ollen vastaavia kysymyksiä ei ole tarvinnut käsitellä uudelleen tuomioistuimentoimesta, eikä jäsenvaltioiden pohtia mahdollisia uusia tulkintoja.

4.1.1 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan antamat vapautukset arvonlisäverosta terveyden- ja sairaanhoidolle

132 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

b) julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaanhoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet;

Direktiivissä ei ole tarkemmin määritelty siinä käytettyjä konsepteja, kuten *sairaanhoito, lääkärinhoito tai niihin läheisesti liittyvät toimet*. EU:n ehkä keskeisin kieli on perinteisesti ollut ranska. Ranskankielinen versio on varsin lähellä englanninkielistä versiota sanamuodoilla *l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées*. Englanninkielisessä versiossa vastaavat ovat *hospital and medical care and closely related activities*. Molemmat hieman poikkeavat suomenkielisestä. Suomeksi ei mainita erikseen sairaalahoittoa, kun ranskaksi ja englanniksi taas ei mainita erikseen lääkärinhoitoa. Ruotsinkielisessä versiossa taas sananmuodot ovat *sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner närä knutna till dessa*, joka hieman eroaa suomen-, ranskan- ja englanninkielisistä versioista mainiten sairaalahoidon ja terveydenhoidon.

Asiassa Dornier C-45/01 vuodelta 2003 Saksan Bundesfinanzhof, eli verotuomioistuin, on pyytänyt EU-tuomioistuimelta ennakkoratkaisua psykoterapeuttien sairaalassa antaman hoidon arvonlisäverokohtelusta. Tapauksessa käsitellään useita tärkeitä kysymyksiä, mutta

⁷³ Pålsson (2015), s. 3 ja C-86/09.

132 artiklan 1 kohdan b alakohdan tulkinnan kannalta olennaista on tapauksen kohta 48 ja siinä annetut lisäselvennykset käsitteelle *lääkärinhoito*.

...kun otetaan huomioon terveydenhoidon kustannusten alentamista koskeva tavoite, 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa olevaa käsitettä "lääkärinhoito" ei ole tulkittava erityisen suppeasti. – Tähän käsitteeseen kuuluvien suoritusten — tarkoituksena on kuitenkin oltava sairauden tai terveydellisen poikkeavuuden diagnosoiminen, hoitaminen ja parantaminen mahdollisuuksien mukaan...

Käsitettä *lääkärinhoito* laajennetaan tapauksessa. Olennaisimpana asiana se sidotaan terapeuttiseen tarkoitukseen, eli että hoidon tarkoituksena on *sairauden tai terveydellisen poikkeavuuden diagnosoiminen, hoitaminen ja parantaminen mahdollisuuksien mukaan*. Samalla tapauksessa selviää, että terapeutti tarkoitus voi kohdistua niin ihmisen fyysiseen kuin psyykkiseen hoitoon, sillä tapauksessa kyseessä ovat psykoterapeuttiset palvelut, joilla hoidetaan psyykkistä terveyttä. Vastaava hoidon terapeutin tarkoituksen korostaminen nousee esille myös yhdistetyissä Ygeia tapauksissa C-394/04 ja C-395/04 kohdassa 24.

Esimerkiksi tapauksen C-86/09 Future health technologies perusteluista voidaan nähdä, ettei terveyden- tai sairaanhoidon tarvitse kuitenkaan aina johtaa diagnoosin tekoon, vaikka *lääkärin hoidolla* tarkoitetaan tapauksen kohden 37 mukaan *sellaisia palveluita, joilla pyritään diagnosoimaan, hoitamaan ja mahdollisuuksien mukaan parantamaan sairauksia tai terveydellisiä poikkeavuuksia*. Tätä huomautusta laajentavat tapauksen perustelut 40 ja 41 sananmuodoilla:

...vaikka "lääkärinhoidolla" ja "lääketieteellisen hoidon antamisella henkilölle" täytyykin olla terapeutti tarkoitus, tästä ei kuitenkaan välttämättä seuraa, että hoidon terapeutista tarkoitusta olisi tulkittava erityisen suppeasti --

Näin ollen sellainen lääketieteellinen hoito, joka on annettu henkilöiden terveyden suojelemiseksi, terveyden ylläpitäminen ja palauttaminen mukaan lukien, kuuluu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa tarkoitettun vapautuksen piiriin...

Tapaus C-106/05 L.u.P. kohta 29 laajentaa *lääkärinhoidon* tarkoittamaan myös ennaltaehkäisy tarkoituksessa annettuja hoitoja kuten sen sanamuodoista käy ilmi:

...vaikkakin "lääkärinhoidolla" ja "lääketieteellisen hoidon antamisella henkilölle" täytyy olla terapeutti tarkoitus, tästä ei kuitenkaan välttämättä seuraa, että hoi-

don terapeutinen tarkoitus olisi ymmärrettävä erityisen suppeasti. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee nimittäin, että ennaltaehkäisytaimien annettujen lääketieteellisten hoitojen voidaan vapauttaa arvonnäköalasta... Vaikka siten käykin ilmi, että henkilöillä, joille ennalta ehkäiseviä tutkimuksia tai muita lääketieteellisiä toimenpiteitä on tehty, ei olekaan mitään sairautta tai terveydellistä poikkeavuutta, näiden palvelujen sisällyttäminen käsitteisiin "lääkärinhoito" ja "lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle" on yhdenmukaista terveydenhoidon kustannusten alentamista koskevan tavoitteen kanssa, joka on sekä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa että sen 1 alakohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen yhteinen tavoite. Näin ollen sellainen lääketieteellinen hoito, joka on annettu henkilöiden terveyden suojelemiseksi, terveyden ylläpitämiseksi ja palauttaminen mukaan lukien, kuuluvat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa tarkoitettuihin vapautuksiin.

4.1.2 Arvonnäköaladirektiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan antamat vapautukset arvonnäköalasta terveyden- ja sairaanhoidolle

Arvonnäköaladirektiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan

c) lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä;

Sanoituksesta jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien huomaa jo, että lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien määrittely on jätetty jäsenvaltioiden päätösvaltaan. Tässä ranskan-, englannin- ja ruotsinkieliset sanamuodot viittaavat varsin samaan tarkoitukseen sanoituksilla *es prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État member concerné*, *the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member States concerned* ja *Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga*.

Edellisessä kappaleessa mainitussa tapauksessa C-86/09 Future health technologies on avattu eroa arvonnäköaladirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohtien välillä. Tapa-

uksen kohdassa 36 viitataan kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin, mutta käsitteet ovat säilyneet samoina uudessa arvonlisäverodirektiivissä ja kuten aikaisemmin on mainittu, EU-tuomioistuin on katsonut muutosten olleen niin pieniä, että aikaisempi oikeuskäytäntö soveltuu edelleen. C-86/09 Future health technologies kohdassa 36 tehdään eroa b ja c alakohtien välillä seuraavasti:

Oikeuskäytännössä on todettu lääketieteellisistä hoidoista, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetaan sairaalassa annettavaa hoitoa, kun taas c alakohdassa tarkoitetaan lääketieteellistä hoitoa, jota annetaan muualla kuin sairaaloissa eli jota annetaan palvelun suorittajan yksityisvastaanotolla, potilaan luona tai jossain muussa paikassa. Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdan, joiden soveltamisalat ovat erilliset, tavoitteena on säännellä tyhjentävästi niiden verovapautusten järjestelmää, joita sovelletaan lääketieteelliseen hoitoon käsitteen suppeassa merkityksessä.

Vastaava asia on todettu myös C-141/00 tapauksessa Kügler kohdassa 36:

...kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdan, joiden soveltamisalat ovat erilliset, tavoitteena on säännellä tyhjentävästi niiden verovapautusten järjestelmää, joita sovelletaan lääketieteelliseen hoitoon ilmaisun suppeassa merkityksessä. Tämän säännöksen b alakohdassa vapautetaan verosta kaikki suoritukset, jotka tehdään sairaaloissa, kun taas c alakohdalla puolestaan on tarkoitus vapauttaa verosta lääketieteellinen hoito, jota annetaan muualla kuin sairaaloissa eli suorituksen tekijän yksityisvastaanotolla, potilaan luona tai jossain muualla.

Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohta antaa siis samanaikaisesti valtuudet jäsenvaltioille määrittää terveyden- ja sairaanhoidon ammattinimikkeet, joiden antama hoito on arvonlisäverosta vapautettua sekä määrittää että alakohdassa c tarkoitettu hoito annetaan muualla kuin sairaaloissa. Tämä tietyllä tavalla varmistaa, että sairaaloissa annettu hoito on aina arvonlisäverotonta, mutta muualla annetun hoidon osalta jäsenvaltioilla on enemmän vapautta määritellä arvonlisäverottomuuden reunaehdoja.

4.1.3 Arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan mukaiset edellytykset yksityisten terveyden- ja sairaanhoidon tuottajien arvonlisäverottomuudelle

Kuten aikaisemmasta kappaleesta tuli ilmi, arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdat jättävät avoimeksi onko terveyden- ja sairaanhoidon tuottaja julkinen vai yksityinen toimija. 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan toimija voi olla *julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa [toimiva terveyden- tai sairaanhoidon yksikkö]*. Päätösvalta arvonlisäveron vapautuksen myöntämiselle yksityisille terveyden- ja sairaanhoidon toimijoille on jätetty jäsenvaltioille arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan mukaisesti

Jäsenvaltiot voivat tapauskohtaisesti asettaa 132 artiklan 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta yhden tai useamman seuraavista edellytyksistä:

- a) kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, eikä mahdollisesti syntynyttä voittoa saa koskaan jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi;*
- b) näiden yhteisöjen johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella, eikä heille saa omassa toiminnassaan tai välikäsien kautta koitua välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan tuloksesta;*
- c) näiden yhteisöjen on sovellettava viranomaisten vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja, taikka sellaisten liiketoimien osalta, joiden hintoja ei ole vahvistettava, alhaisempia hintoja kuin niitä, joita arvonlisäveron alaiset kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista;*
- d) vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaamaan kilpailun vääristymiseen.*

Tämä tarkoittaa, että arvonlisäverodirektiivin 133 artikla antaa jäsenvaltioille harkintavaltaa yksityisten terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden arvonlisäverosta vapauttamisen osalta. Rajoituksia arvonlisäverosta vapautukselle voi yksityisille terveyden- ja sairaanhoidon toimijoille siis direktiivin mukaan asettaa, mutta vain artiklan 132 1 kohdan b alakohdan perusteella. Tämä tarkoittaa, että rajoituksia voi asettaa sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaavanlaisten lai-

tosten antamalle hoidolle. Direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaiselle hoidon antamiselle lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen perusteella ei voi asettaa lisäehtoja, eli ne on vapautettava arvonlisäverosta jäsenmaissa poikkeuksetta.

4.2 Terveiden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuuden lähtökohdat kansallisesti

Kuten kappaaleesta 4.1 selviää, pääsäännön mukaan terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden verottomuus koskee niin julkista kuin yksityistä terveyden- ja sairaanhoitoa. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohtia mukailee arvonlisäverolain 35 §:n 1 ja 2 momentti

1) valtion tai kunnan ylläpitämässä terveydenhuollon toimintayksikössä annettava hoito taikka yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa (152/90) tarkoitettu hoito

2) sellaisen terveydenhuollon ammattihenkilön antama hoito, joka harjoittaa toimintaansa lakiin perustuvan oikeuden nojalla tai joka on lain nojalla rekisteröity.

Yksityisen terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden arvonlisäverottomuutta rajoitetaan kuitenkin hieman siten, että verosta vapautetaan vain yhteiskunnan valvonnan piiriin kuuluva hoitotoiminta.⁷⁴ Verohallinnon ohjeessa tätä täsmennetään seuraavasti:

Yksityisen terveydenhuollon yksikön antama hoito kuuluu yhteiskunnan valvonnan piiriin, kun kumpikin seuraavista edellytyksistä täyttyy:

1. Yksityinen terveydenhuollon yksikkö harjoittaa toimintaansa yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaisen luvan nojalla

2. Yksityisessä terveydenhuollon yksikössä palveluja suorittava henkilö on terveydenhuollon ammattihenkilö⁷⁵

Ensimmäisen ehdon edellytys siis on, että yksityisellä terveydenhuollon yksiköllä on yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain 4 §:n mukainen lupa toiminnan harjoittamiseen

⁷⁴ Juanto – Saukko (2014), s. 93.

⁷⁵ Verohallinnon ohje A 196/200/2014 terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksesta, kohta 2.2.

joko Valviralta tai Avilta. Lupaviranomaisena toimii Valvira, eli sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirasto, mikäli haetaan lupaa toiminnalle kahden tai useamman aluehallintoviraston alueelle ja Avi, eli aluehallintovirastot, mikäli lupaa haetaan yhden aluehallintoviraston alueelle. Jotta yksityinen yritys saa luvan, sillä on oltava asianmukaiset tilat ja laitteet sekä asianmukaisen koulutuksen saanut henkilökunta. Toiminnan tulee lisäksi olla lääketieteellisesti asianmukaista ja siinä tulee ottaa huomioon potilasturvallisuus.⁷⁶ Ensimmäisen kohdan edellytyksiä ja poikkeuksia siihen käsitellään tarkemmin luvussa 4.2.1 ja toisen ehdon edellytyksiä avataan tarkemmin luvussa 4.2.2.

4.2.1 Rekisteröity terveydenhuollon palveluntuottaja

Pääsäännön mukaisesti terveyden- ja sairaanhoidonpalveluiden arvonlisäverottomuus edellyttää, että niiden tuottaja on rekisteröity terveydenhuollon palveluntuottaja, jolla on viranomaisen lupa toiminnan harjoittamiseen. Pääsääntöön on kuitenkin useita poikkeuksia. Kaksi poikkeuksista mainitaan verohallinnon ohjeessa ja niitä tukee oikeuskäytäntö. Näitä poikkeuksia käsitellään tarkemmin tässä luvussa. Kolmas poikkeus on uudempi ja se ilmenee verohallinnon ohjetta tuoreemmasta oikeuskäytännöstä sekä siitä julkaistusta verohallinnon tiedotteesta. Kolmas poikkeus liittyy terveyden- ja sairaanhoidon palveluiden edelleenmyyntiin ja sitä käsitellään tarkemmin tämän työn luvussa 5.1.

Verohallinnon ohjeesta ilmenevien poikkeuksien mukaan lupaa ei ensinnäkään tarvita, mikäli terveyden- ja sairaanhoitopalveluja tuotetaan alihankintana sellaisessa terveydenhuollon yksikössä, jolla on yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukainen lupa. Tämä poikkeus on olennainen terveyden- ja sairaanhoidossa laajamittaisemmin 2000-luvun alussa alkaneen henkilöstön vuokarauksen osalta. Henkilöstön vuokraus terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden yhteydessä ei alun perin ollut arvonlisäverotonta. Se muuttui arvonlisäverottomaksi vasta vuonna 2003 oikeuskäytännön muuttaneen tapauksen KHO 2013:39 myötä.

Tapauksessa KHO 2013:39 A Oy myi lääkäripalveluita B Oy:lle tämän ylläpitämään toimintayksikköön. A Oy:n palveluksessa olevat lääkärit olivat terveydenhuollon ammattihenkilöiden keskusrekisteriin merkittyjä laillistettuja ammattihenkilöitä, mutta A Oy:llä ei ollut lupaa kyseiseen toimintayksikköön. B Oy:llä taas oli yksityisestä terveydenhuollosta

⁷⁶ Verohallinnon ohje A 196/200/2014 terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksesta, kohta 2.2.1.

annetun lain mukainen lupa kyseisessä toimintayksikössä. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavana oli kysymys siitä, oliko A Oy:n suoritettava arvonlisäveroa lääkäripalvelujen myynnistä B Oy:lle tämän ylläpitämässä toimintayksikössä kunnan terveystieteiden keskuksessa, kun sillä ei ollut lupaa harjoittaa toimintaa kyseisessä yksikössä. KHO katsoi A Oy:n tuottamat ja B Oy:lle myymät lääkäripalvelut verosta vapautetuiksi terveyden- ja sairaanhoitopalveluiksi.

Tämän päätöksen jälkeen terveydenhuoltoalan ammattihenkilöiden työvoiman luovuttamista on pidetty arvonlisäverottomana terveyden- ja sairaanhoitopalvelun myyntinä, vaikka palvelun luovuttajalla ei olisikaan yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaista lupaa, vaan palvelu tuotetaan sellaiselle terveydenhuollon yksikölle, joka harjoittaa toimintaansa luvan perusteella ja henkilöt, joiden työvoimaa luovutetaan, ovat terveydenhuollon ammattihenkilöitä ja että heidän suorittamansa palvelut ovat terveyden- ja sairaanhoitopalveluja. Tätä ratkaisua perusteltiin myös neutraalisuusperiaatteella, mitä käsitellään tarkemmin neutraalisuusperiaatteen ilmenemistä kokoavassa luvussa 6.

Toinen verohallinnon ohjeesta ilmenevä poikkeus koskee tilannetta, jossa palvelut suorittaa yksityisessä terveydenhuollon yksikössä Valveriin, eli yksityisten palvelujen antajien rekisteriin, itsenäisenä ammatinharjoittajana merkitty henkilö. Jotta ammatinharjoittaja voi rekisteröityä Valveriin, hänet on oltava rekisteröity Terhikkiin eli terveydenhuollon ammattihenkilöiden keskusrekisteriin. Sen lisäksi Valveriin rekisteröityminen edellyttää kirjallista ilmoitusta aluehallintovirastolle sisältäen ne terveyden- ja sairaanhoidon palvelut, joita ammatinharjoittaja suorittaa sekä paikan, jossa palveluja suoritetaan. Palveluiden yksilöiminen on tärkeää, sillä ainoastaan ne palvelut, joiden suorittamisesta terveydenhuollon ammattihenkilö on merkitty itsenäisenä terveydenhuollon ammatinharjoittajana Valveriin, ovat arvonlisäverottomia.⁷⁷

Poikkeus, jonka tämä muodostaa on siis se, että vaikka yksityisellä terveydenhuollon yksiköllä ei olisi yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaista lupaa, kun se myy terveyden- ja sairaanhoitopalveluja, ovat myydyt terveyden- ja sairaanhoitopalvelut kuitenkin arvonlisäverottomia, kun niitä tuottaa Valveriin merkitty itsenäinen terveydenhuollon ammatinharjoittaja. Oikeuskäytännössä tämä on noussut esiin tapauksessa KHO 2013:40. Tapauksessa oli kyse A Oy:n myymistä, pääosakkaansa B:n suorittamista psykologin pal-

⁷⁷ Verohallinnon ohje A 196/200/2014 terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksesta, kohta 2.3.

veluista. B oli yksityisten palvelujen antajien rekisteriin itsenäisenä ammatinharjoittajana merkitty psykologi, kun taas A Oy:llä ei ollut yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaista lupaa terveydenhuollon palvelujen antamiseen. Sillä seikalla, ettei A Oy:llä ollut kyseisiä lupia, ei katsottu olevan merkitystä, kun kyseessä oli sellainen terveydenhuollon ammattihenkilö, joka harjoitti toimintaansa lakiin perustuvan oikeuden nojalla ja joka oli lain nojalla rekisteröity. Korkein hallinto-oikeus huomioi ratkaisussaan arvonlisäverodirektiivin ja siihen liittyvän oikeuskäytännön lisäksi palvelujen luonteen ja tarkoituksen katsoessaan palvelut arvonlisäverosta vapautetuiksi terveyden- ja sairaanhoitopalveluiksi.

4.2.2 Ammattinimikkeisiin sidottu arvonlisäverottomuus

Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuus on sidottu palvelun tarjoajan ammatinimikkeeseen. Arvonlisäverolain 35 pykälän 2 momentin mukaan hoidon on oltava sellaisen terveydenhuollon ammattihenkilön antamaa, joka harjoittaa toimintaansa lakiin perustuvan oikeuden nojalla tai on lain nojalla rekisteröity. Terveydenhuollon ammattihenkilöistä säädetään tarkemmin omassa laissaan. Laissa terveydenhuollon ammattihenkilöistä 2 §:ssä jaetaan terveydenhuollon ammattihenkilöt laillistettuihin ammattihenkilöihin, luvan saaneisiin ammattihenkilöihin ja nimikesuojattuihin ammattihenkilöihin.

Valvira on Suomen sosiaali- ja terveystieteiden ministeriön hallinnonalaan kuuluva keskusvirasto, joka ohjaa, valvoo ja hoitaa lupahallintoa Suomen sosiaali- ja terveydenhuollossa. Valviran tehtäviin kuuluu muun muassa sosiaali- tai terveydenhuollon ammattihenkilöiden laillistus, nimikesuojaus ja määräaikaisten luvien sekä ammattioikeutta koskevien tietojen keskusrekistereiden ylläpito.⁷⁸

Valvira myöntää hakemuksesta oikeuden harjoittaa seuraavia ammatteja laillistettuna ammattihenkilönä: hammaslääkäri, erikoishammaslääkäri, lääkäri, erikoislääkäri, proviisori, psykologi, puheterapeutti, ravitsemusterapeutti, farmaseutti, sairaanhoitaja, kättilö, terveydenhoitaja, fysioterapeutti, laboratoriohoitaja, röntgenhoitaja, suuhygienisti, toimintaterapeutti, optikko ja hammasteknikko. Tämä ilmenee terveydenhuollon ammattihenkilöistä annetun lain 2 luvussa 4-5 §. Laillistetut ammattihenkilöt voivat olla niin Suomen kuin muun EU- tai ETA-valtion kansalaisia, jotka ovat hankkineet koulutuksensa mistä tahansa EU- tai ETA-valtiosta.

⁷⁸ <http://www.valvira.fi/valvira>

Erotuksena edellä luetelluista laillistetuista ammattihenkilöistä Valvira voi myös myöntää ammatinharjoittamisluvan tietyille terveydenhuollon ammattihenkilöille. Nämä ovat luvan saaneita ammattihenkilöitä. Käytännössä tämä tarkoittaa EU:n tai Euroopan talousalueen ulkopuolelta tulevia, eli muita kuin EU- tai ETA-valtioiden kansalaisia, jotka ovat suorittaneet koulutuksensa muualla. Tämä edellyttää, että henkilöllä on terveydenhuollon tehtävän edellyttämä pätevyys ja riittävä kielitaito. Tällainen henkilö voi myös Valviran luvalla saada oikeuden käyttää terveydenhuollon ammattihenkilön ammattinimikettä.

Kolmas terveydenhuollon ammattihenkilöiden ryhmä ovat nimikesuojatut ammattihenkilöt. Laki terveydenhuollon ammattihenkilöistä määrittelee nimikesuojatuksi ammattihenkilöksi sellaiset, joilla on oikeus käyttää valtioneuvoston asetuksella säädettyä terveydenhuollon ammattihenkilön ammattinimikettä. Näitä ovat tällä hetkellä apuvälineteknikko, jalkaterapeutti, koulutettu hieroja, kiropraktikko, naprapaatti, osteopaatti, lähihoitaja, psykoterapeutti, sairaalafyysikko, sairaalageneetikko, sairaalakemisti, sairaalamikrobiologi ja sairaalasolubiologi. Asetuksessa on tarkemmin säädelty vaadittavista koulutuksista.

4.3 Kunnan arvonlisäveroton toiminta ja kuntapalautusjärjestelmä

4.3.1 Kunnan arvonlisäveroton toiminta

Kunnat ovat periaatteessa arvonlisäverolain 1 §:n ja 6 §:n mukaan verovelvollisia liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta toiminnasta, aivan kuten yritykset ja muut yksityiset tahotkin. Kunnilla on myös samat verollista toimintaa koskevat vähennysoikeudet kuin yksityisillä toimijoilla. Kuntien arvonlisäverokohtelussa on kuitenkin eroa yksityisiin toimijoihin nähden, joista yksi olennaisin ero liittyy arvonlisäverodirektiivin 13 artiklaan. Sen mukaan valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen. Koska suuri osa kunnan toiminnasta tapahtuu viranomaisen ominaisuudessa, vapauttaa se kunnat myös arvonlisäverovelvollisuudesta. Kuntien arvonlisäverosta vapauttamisen ei olla kuitenkaan haluttu aiheuttaa kilpailun vääristymää, jonka takia artiklan 13 kohdan 1 toisen kappaleen mukaan kuntia on pidettävä verovelvollisina yllämainitun toiminnan tai liiketoiminnan osalta, mikäli niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

Koska terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuus perustuu arvonlisäverodirektiivin 132 artiklaan ja arvonlisäverolain 34-36 §:iin, ei itse toiminnan arvonlisäverottomuudessa varsinaisesti ole eroa kuntien ja yksityisten toimijoiden välillä. Sen sijaan arvonlisäveron vähennysoikeus poikkeaa yksityisten ja julkisten toimijoiden välillä. Kunnallisilla terveyden- ja sairaanhoidon toimijoilla nimittäin on laaja palautusoikeus niiden hankintojen sisällyttämisestä verosta, joita ei saa vähentää, toisin kuin yksityisillä toimijoilla. Kunnat saavat siis palautusten muodossa vähentää terveyden- ja sairaanhoidonpalveluita varten tehdyistä ostoista arvonlisäveron. Tätä kuvataan tarkemmin seuraavassa kuntapalautusjärjestelmää koskevassa luvussa.

4.3.2 Kuntapalautusjärjestelmä

Kuntapalautusjärjestelmä on arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolinen rahoitusjärjestely valtion ja kuntien välillä. Arvonlisäverodirektiiviin ei siis sisälly säännöstä, jonka perusteella kunnille palautetaan verotonta toimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero tai laskennallinen vero sosiaali- ja terveydenhuollon verottomista hankinnoista.⁷⁹ Kuntapalautusjärjestelmä perustuu kansalliseen arvonlisäverolakiin, mutta useat muutkin EU:n jäsenvaltiot ovat ottaneet käyttöön vastaavanlaisen kuntapalautusjärjestelmän.⁸⁰

Kuntapalautusjärjestelmään sisältyy kaksi eri mekanismia, joiden perusteella kunta saa vähentää arvonlisäveron myös arvonlisäverottomaan toimintaan tulevista ostoista. Nämä kaksi mekanismia ovat arvonlisäverolain 130 §:n oikeus saada palautuksena ostohintaan kuuluva arvonlisävero sekä arvonlisäverolain 130a §:n mukainen laskennallinen palautus, jota sovelletaan yksityisiltä terveyden- ja sairaanhoidonpalvelutuottajilta ostettuun palveluun, jotta myös siinä piilevä arvonlisävero on kuntien vähennettävissä. Seuraavissa kappaleissa näitä kahta mekanismia kuvataan tarkemmin, kuten myös niiden tavoitetta tukea neutraalisuusperiaatetta.

Kuntapalautusjärjestelmä perustuu AVL 130 §:ään, jonka mukaan

Kunnalla on oikeus saada palautuksena hankintaan sisältyvä 10 luvussa tarkoitettu vero, josta ei saa tehdä vähennystä—

⁷⁹ Verohallinnon ohje A94/200/2016 kuntien ja kuntayhtymien arvonlisäverotuksesta, kohta 1.

⁸⁰ HE 2001/130, kohta 2.1.

Tämän perusteella kunta saa palautuksen arvonlisäverottomaan toimintaan tulevien verolisten hankintojen ostohintaan kuuluvasta arvonlisäverosta. Esimerkiksi ostettaessa terveyden- ja sairaanhoidon palveluihin tarvittavia kuvantamislaitteita, voidaan niiden hinnasta vähentää arvonlisävero. Samoin on tukipalveluiden osalta, eli terveyden- ja sairaanhoidon tukipalveluja, kuten siivouspalveluita ostaessaan, kunta saa vähentää niiden sisältämän arvonlisäveron. Tämä tukee kilpailuneutraalisuutta, sillä ilman vähennysoikeutta kunnan olisi kannattavampaa tuottaa tämänkaltaisia tukipalveluita itse, kuin ostaa ne ulkopuolelta.

Aikaisemmin AVL 130 §:n mukainen kuntapalautusjärjestelmä aiheutti kuitenkin myös osaltaan vakavan neutraalisuusongelman. Kunta voi huolehtia lakisääteisten velvoitteiden, kuten terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden tuottamisen täyttämisestä joko tuottamalla palvelut itse, tai hankkimalla ne yksityiseltä palveluntuottajalta. Koska kunta voi vähentää esimerkiksi terveyden- ja sairaanhoidonpalveluihin tehtyihin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, sen tuottamiin palveluihin ei sisälly arvonlisäveroa. Yksityiset terveyden- ja sairaanhoidon palveluntuottajat eivät voi vähentää ulkopuolisilta ostamiin tavaroihin tai palveluihin sisältyvää arvonlisäveroa. Esimerkiksi kuvantamispalveluita sisältävässä toiminnassa arvonlisäveron määrä laitehankinnoissa saattaa yksityisen tuottajan osalta olla merkittävä. Tällöin yksityisen tuottamaan palveluun sisältyy piilevää veroa, kun sitä ei olla voitu vähentää. AVL 130 §:n perusteella kunnan olisi siis kannattavampaa tuottaa kaikki verottomaan palveluun liittyvä itse, sillä se saa palautuksena verotonta toimintaa, kuten terveyden- ja sairaanhoidon palvelua, varten tekemiinsä hankintoihin sisältyvän veron, kun taas yksityisiltä ostaessa se joutuisi maksamaan niiden toimintaan sisältyvän piilevän veron.⁸¹

Tämän neutraalisuusongelman vähentämiseksi lisättiin arvonlisäverolakiin vuoden 2001 lopussa säädös kunnan laskennallisesta palautusoikeudesta. AVL 130a §:n perusteella

Kunnalla on oikeus saada palautuksena laskennallinen vero seuraavista verottomina hankkimistaan palveluista ja tavaroista:

1) 34 §:ssä tarkoitettu terveyden- ja sairaanhoitopalvelu sekä mainitussa lainkohdassa tarkoitettu hoitoon liittyvä palvelu ja tavara samoin kuin 36 §:ssä 1–4 kohdassa tarkoitettut palvelut ja tavarat;

⁸¹ Äärilä – Nyrhinen – Hyttinen (2017), s. 109-110.

Palautuksen määrä on 5 % palvelun ostohinnasta ja sen on tarkoitus vastata yksityiseltä ostettuihin terveyden- ja sairaanhoitopalveluihin sisältyvää piilevää veroa eli veroa jonka yksityiset palveluntuottajat ovat maksaneet esimerkiksi laitehankinnoissa ja jota ne eivät ole pystyneet vähentämään.⁸² Palautus lasketaan hinnasta, johon vero sisältyy. Jos esimerkiksi terveyden- ja sairaanhoidonpalvelua ostetaan yksityiseltä 100 000 eurolla, saa kunta palautusta 5000 euroa. Asiantuntijat ovat arvioineet, että todellisuudessa yksityisen sosiaali- ja terveyspalveluiden hintoihin sisältyvän piilevän arvonlisäveron määrä on 3-10 %:n välillä.⁸³

Kuntapalautusjärjestelmän laskennallisen palautuksen osalta on tärkeä huomioida, että kunnalla on oikeus palautuksiin ainoastaan niistä palveluostoista, jotka täyttävät arvonlisäverottoman sosiaali- ja terveydenhuollon edellytykset. Esimerkiksi viime vuosina yleistyneissä kuntien kokonaisulkoistuksissa, joissa kunta ostaa kaikki sosiaali- ja terveyspalvelut viranomastoimintaa lukuun ottamatta yksityiseltä toimijalta, on tärkeä huomioida, että vaikka kyseessä on sosiaali- ja terveyspalvelujen kokonaisulkoistus, tämä voi sisältää muitakin palveluita. Esimerkiksi ulkoistuksen yhteydessä saatetaan ostaa verollinen tietojärjestelmien kehittämis- ja ylläpitopalvelu, josta ei voi saada laskennallista palautusta. Palveluntuottajan on tärkeä yksilöidä laskutettaessa erilaiset palvelut niiden erilaisen arvonlisäverokohtelun takia.⁸⁴

Tällainen palveluiden erottelu esimerkiksi sosiaali- ja terveyspalveluiden kokonaisulkoistusten osalta tukee osaltaan neutraalisuusperiaatteen toteutumista, sillä muuten kokonaisulkoistusten sisällä myytävät muut kuin terveydenhuollon palvelut saisivat kilpailuedun verrattuna kokonaisulkoistuksen ulkopuolella myytäviin palveluihin. Aina ei kuitenkaan ole helppoa erottaa, mikä palvelu sisältyy kiinteästi terveyden- ja sairaanhoitoon ja mikä on erillistä, sillä esimerkiksi lääkäri ei voi enää toimia ilman potilastietojärjestelmää.

4.3.3 Kuntapalautus EU:n valtiontukisäännösten valossa

Kuntapalautusjärjestelmää voi pohtia myös kilpailun vääristymisen näkökulmasta. Kilpailua vääristävien valtiontukien kielto sisältyy Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen artiklaan 107. Sen 1 kohdan mukaan

⁸² Äärilä – Nyrhinen – Hyttinen (2017), s. 112.

⁸³ Äärilä – Koski (2007), s.4; Lith (2008), s. 25.

⁸⁴ Verohallinnon ohje A94/200/2016 kuntien ja kuntayhtymien arvonlisäverotuksesta, kohta 3.5.3.

jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellettu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

SEUT 107 artiklassa ei ole rajattu pois julkisyhteisöjä kuten kuntia tai valtiota. Julkisyhteisöjen asema on täsmentynyt EU:n tuomioistuimen on oikeuskäytännössä, jonka perusteella SEUT 107 artiklaa ei sovelleta, jos valtio toimii julkisen vallan käyttäjänä tai julkisyhteisöt viranomaisen ominaisuudessa.⁸⁵ Vaikka oikeuskäytäntö koskee valtioita, kunnat rinnastuvat julkisyhteisöinä valtioon riittävästi, jotta niihin voidaan katsoa pätevän sama sääntö. Ei ole kuitenkaan yksiselitteistä milloin julkisyhteisön toiminta katsotaan muuksi kuin taloudelliseksi siten, että se rajautuu SEUT 107 artiklan ulkopuolelle.

Terveysten- ja sairaanhoidon osalta liikutaan harmaalla alueella ja tulkinta siitä luetaanko toiminta yritystoiminnan omaiseksi liiketoiminnaksi vaihtelee. Esimerkiksi se, että terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen tarjoaja on julkinen sairaala, ei kaikissa tilanteissa riitä perusteeksi luokitella toiminta muuksi kuin taloudelliseksi. Silloin kun julkiset sairaalat ovat olennainen osa kansallista terveydenhuoltoa ja ne rahoitetaan suoraan valtion varoilla, ne eivät toimi yrityksinä. Toisaalta mikäli sairaalat ja muut terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen tarjoajat tarjoavat palvelujaan potilaiden suoraan tai heidän vakuutusyhtiöidensä maksamaa korvausta vastaan, komissio katsoo toimijoiden välillä olevan kilpailua palveluiden tarjonnassa ja toiminta luokitellaan yritystoiminnan omaiseksi liiketoiminnaksi.⁸⁶

Mikäli osa valtion ja kuntien terveyden- ja sairaanhoitopalveluista katsottaisiin taloudelliseksi, on toinen kriteeri laittomalle valtiontuella se, että se tosiasiallisesti vääristäisi kilpailua. Kuntapalautuksen muodossa kuntien saama tuki toimii kuitenkin päinvastoin. Sen avulla pyritään poistamaan tukea saavan kunnan terveyden- ja sairaanhoidon palvelutuotannon kilpailuetua, jota niillä muuten olisi suhteessa yksityisiin palveluntuottajiin, kun ne pystyvät vähentämään arvonnalisäveron hankinnoistaan ja yksityinen ei pysty. Tämän perusteella voidaan sanoa, että kuntapalautusjärjestelmä tukee itse asiassa yksityisiä tuottajia, mutta tämä välillinen tuki ei ole valikoivaa. Kuntapalautusjärjestelmä oikaisee kilpailutilannetta kunnan oman tuotannon ja sen kanssa kilpailevien yksityisten yritysten välillä.

⁸⁵ 118/85 komissio v. Italia, kohta 7; 30/87 Bodson, kohta 18.

⁸⁶ Alkio – Hyvärinen 2016, s. 46–48.

Myös Euroopan unionin komissio on vahvistanut, ettei arvonlisäveron palautusjärjestelmä ole valtiontukisäännösten vastainen. Komission mukaan arvonlisäveron kuntapalautusjärjestelmässä ei ole kyse valtiontuesta, vaan julkisyhteisöjen välisestä rahoitusjärjestelystä, josta jäsenvaltio voi päättää kansallisesti.⁸⁷

⁸⁷ EYVL 2008, s. 211.

5 TERVEYDEN- JA SAIRAANHOIDON EDELLEENMYYN TI JA LIITÄNNÄISSUORITTEIDEN ARVONLISÄVEROTTOMUUS

Viidennessä luvussa käsitellään terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuutta hieman monimutkaisemmissa tilanteissa, kun mitä EU direktiivissä tai kansallisesessa lainsäädännössä suoraan säädetään. Tällaisia monimutkaisempia tapauksia ovat muun muassa terveyden- ja sairaanhoidon edelleenmyynti ja terveyden- ja sairaanhoidon palveluiden liitännäissuoritteet. Näihin löytyy tulkintaohjeita oikeuskäytännöstä, kun laki ei näitä tilanteita suoraan sääntelee.

5.1 Terveyden- ja sairaanhoidon edelleenmyynti

Aikaisemmin terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuus edellytti, että yksityinen terveydenhuollon yksikkö harjoittaa toimintaansa yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaisen luvan nojalla. Kaksi poikkeusta tästä olivat ensinnäkin jos palveluja tuotetaan alihankintana sellaisessa terveydenhuollon yksikössä, jolla on lupa, tai toiseksi jos palvelut suorittaa yksityisessä terveydenhuollon yksikössä Valveriin itsenäisenä ammatinharjoittajana merkitty henkilö. Oikeudentila muuttui kuitenkin vuonna 2017 tapauksen KHO 2017:192 myötä, joka toi kolmannen poikkeuksen tähän käytäntöön lisäten palvelujen edelleen myynnin arvonlisäverottomien palveluiden joukkoon tilanteissa, jossa palveluiden myyjällä ei ole yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaista lupaa, mutta palvelujen tosiasiallisella tuottajalla on.

Verohallinnon ohjeessa terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksessa todetaan, että ohje on päivitettävänä, koska korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 2017:192 arvonlisäverottomien terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen edelleenmyynnistä muutti verotuskäytäntöä.⁸⁸ Vastaava muutos näkyy myös samana päivänä annetusta tapauksesta KHO 2017:193. Seuraavaksi avataan näitä kahta oikeustapausta tarkemmin ja analysoidaan, miten oikeudentila on muuttunut. KHO 2017:192 koskee näöntarkastuspalveluita ja KHO 2017:193 sairaankuljetuspalveluita.

⁸⁸ Verohallinnon ohje A 196/200/2014 terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksesta.

5.1.1 Näöntutkimuspalveluiden edelleenmyynti

Tapauksessa KHO 2017:192 oli kyse näöntarkastuspalvelujen edelleen myynnistä ja sen arvonlisäverokäsittelystä. A Oy, jolla ei ollut yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaista lupaa, myi loppuasiakkaille optikkoliikkeiden palveluita. Optikkoliikkeille, joilla oli yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukainen lupa, palveluja myivät näöntarkastuspalveluita suorittavat laillistettuina terveydenhuollon ammattihenkilöinä toimivat optikot. Kyse oli siis edelleenmyyntiä harjoittavan A Oy:n arvonlisäverokäsittelystä.

Arvonlisäverottomuuden edellytykset koskevat palvelun sisältöä ja toiminnan harjoittajaa, eivät niiden myyjää, totesi korkein hallinto-oikeus päätöksessään. Koska kyse oli laillistettujen terveydenhuollon ammattihenkilöiden suorittamista näöntarkastuspalveluista, palvelut olivat sisällöltään arvonlisäverottomia terveyden- ja sairaanhoitopalveluja. Palvelut tuottavilla toiminnan harjoittajilla eli optikkoliikkeillä oli yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukainen lupa. Näin ollen niin toiminnan harjoittajaa kuin palvelun sisältöä koskevat arvonlisäverottomuuden edellytykset täyttyivät. Tästä johdettuna A Oy:n myynti tuli olla arvonlisäverotonta.⁸⁹

Korkeimman hallinto-oikeuden perustelujen tukena tapauksessa oli vahvasti neutraalisuusperiaate. Arvonlisäverolaissa tai arvonlisäverodirektiivissä ei ollut säädetty, että terveyden- ja sairaanhoitopalvelut on vapautettava verosta vain toiminnan harjoittajan myyminä. Verosta vapautetun palvelun edellytykset täyttävien palvelujen myyjälle, joka ei ole toiminnan harjoittaja, ei ollut asetettu myyjän asemaan liittyviä edellytyksiä. Näin ollen katsottiin neutraalisuusperiaatteen edellyttävän tulkintaa, jonka mukaan verosta vapauttamisen edellytykset täyttävän palvelun edelleenmyynti on vapautettu verosta.

5.1.2 Sairaankuljetuspalveluiden edelleenmyynti

Tapauksessa KHO 2017:193 on kyse sairaankuljetuksesta ja oliko A Oy:n suoritettava arvonlisäveroa terveydenhuollon toimintayksiköiltä veloittamastaan sairaankuljetuksen kokonaispalvelusta. Sairaankuljetus on erikseen säädetty arvonlisäverottomaksi AVL 36 §:n ensimmäisessä momentissa. Tapauksessa A Oy, jolla ei ollut yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa tarkoitettua toimilupaa, myi kiireettömiä sairaankuljetuspalveluita terveydenhuollon yksilöille. Se hoiti itse sairaankuljetusten koordinoinnin, mutta osti Val-

⁸⁹ Verohallinnon tiedote, 29.1.2018

viran luvalla toimivilta sairaankuljetusyrityksiltä alihankintana itse sairaankuljetukset. Alihankkijat veloittivat sairaankuljetuspalveluista A Oy:tä, joka veloitti nämä palvelut edelleen asiakkailtaan osana kokonaislaskutusta. Ensimmäinen ratkaistava kysymys oli siis vastaava, kun edellä käsitellyssä tapauksessa KHO 2107:192, eli onko palvelu arvonlisäverotonta, vaikka palvelun myyjällä ei olisi terveydenhuollon lupaa, jos palvelun tuottajalla kuitenkin on.

Toinen tapauksessa ratkaistu seikka liittyi A Oy:n omaan palveluun ja sen arvonlisäverokohteluun. A Oy hoiti itse sairaankuljetusten koordinoinnin, joka koostui muun muassa tilausten vastaanottamisesta, kokonaisuuden suunnittelusta, toiminnan valvonnasta ja kehittämisestä, toiminnallisten ohjeiden antamisesta, laskutuksesta ja raportoinnista. Nämä A Oy:n tuottamat palvelut eivät selvästikään olleet terveyden- tai sairaanhoidonpalveluita, mutta tapauksessa asian ratkaisi se, mikä katsottiin pääasialliseksi suoritukseksi, mikä liiännäissuoritukseksi ja mikä kokonaispalveluksi.

Helsingin hallinto-oikeus oli tapausta käsitellessään perustellut kantaansa EUT:n oikeuskäytännöllä, jonka mukaan liiketoimea on pidettävä yhtenä yhtenäisenä suorituksena, kun yhtä osatekijää on pidettävä pääasiallisena suorituksena ja toista osatekijää liitännäisenä suorituksena, jolloin liitännäissuoritusta kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. Arvonlisäveron kannalta yhtenäiseksi suoritus voidaan katsoa myös silloin, kun yrityksen keskivertokuluttajana pidettävälle kuluttajalle tarjoamat kaksi tai useampi toiminto liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista. Helsingin hallinto-oikeuden mukaan EUT:n oikeuskäytännössä on myös todettu, että suoritusta on pidettävä pääasialliselle suoritukselle liitännäisenä, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa.

A Oy:n myymän sairaankuljetuspalvelun osalta voidaan todeta, että tilausten vastaanottaminen, kokonaisuuden suunnittelu, toiminnan valvonta ja kehittäminen, toiminnallisten ohjeiden antaminen, laskutus ja raportointi ovat asiakaskunnan kannalta keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta ja niitä voidaan pitää pääasialliselle suoritukselle liitännäisinä, eli arvonlisäverottomana kokonaissuorituksena. Tällaiseen ratkaisuun päätyi myös korkein hallinto-oikeus. Korkein hallinto-oikeus totesi ensinnäkin, että arvonlisäverodirektiivissä tai arvonlisäverolaissa ollut säädetty, että sairaankuljetuspalvelut on vapautettava verosta vain toiminnan harjoittajan myyminä. Tällaista edellytystä ei voitu

johtaa myöskään verosta vapauttamisen tarkoituksesta. Neutraalisuusperiaatetta käytettiin tulkinnan tukena korkeimman hallinto-oikeuden perustellessa, että neutraalisuusperiaatteen katsottiin edellyttävän tulkintaa, jonka mukaan verosta vapautetun sairaankuljetuspalvelun edelleenmyynnistä ei ollut suoritettava veroa. Toiseksi A Oy:n kuljetusten järjestämiseen liittyviä toimenpiteitä kuten koordinointia, kehittämistä ja laskutusta oli katsottava osana kokonaispalvelua, eli osana sairaankuljetuspalveluista veloittavaa vastiketta. Näin ollen A Oy:n ei ollut suoritettava arvonlisäveroa sairaankuljetuksen kokonaispalvelujen myynnistä.

5.2 Terveiden- ja sairaanhoidon liitännäissuoritteiden arvonlisäverottomuus

5.2.1 EU direktiivin ja oikeuskäytännön perusta liitännäissuoritteiden arvonlisäverottomuudelle

Terveiden- ja sairaanhoidon liitännäissuoritteiden vapautus arvonlisäverosta perustuu EU-tasolla arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdalle ja sen lopussa oleville termeille *niihin läheisesti liittyvät toimet*

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

*b) julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaanhoito, lääkärinhoito sekä **niihin läheisesti liittyvät toimet**;*

Asiassa Ygeia yhdistetyt tapaukset C-394/04 ja C-395/04 kyse on artiklassa mainituista *läheisesti liittyvistä toimista*. Tapauksessa *läheisesti liittyviä toimia* sidotaan terapeuttiseen vaikutukseen kuten aikaisemmin käsitellyssä Dornier –tapauksessakin. Lisäksi niiden perusteiksi annetaan se, että vapautuksen tavoitteena on mahdollistaa hoidon parempi saatavuus ihmisille, ja näin ollen myös liittyvien palveluiden on oltava välttämätöntä hoidolle. Tapauksen C-394/04 kohta 25 tarkentaa asiaa seuraavasti:

...säännöksessä tarkoitettuina "läheisesti liittyvinä toimina" voidaan pitää ainoastaan sellaisia palvelusuorituksia, jotka johdonmukaisesti liittyvät sairaalahoitoon tai lääkärinhoitoon liittyvien palvelujen tarjoamiseen ja jotka ovat kyseisten palvelujen tarjoamiseen liittyvässä prosessissa välttämätön vaihe näillä palveluilla ta-

voitellun hoidollisen tavoitteen saavuttamiseksi. Ainoastaan tällaiset palvelut ovat nimittäin omiaan vaikuttamaan terveydenhoidon kustannuksiin, joihin liittyvän vapautuksen tarkoituksena on mahdollistaa se, että tämä hoito on paremmin ihmisten saatavilla.

Yleinen edellytys terveyden- ja sairaanhoidon liitännäissuoritteille voidaan siis nähdä olevan välttämättömyys hoidollisen tavoitteen saavuttamiseksi. Taustalla olevana tavoitteena voidaan lisäksi mainita olevan terveyden- ja sairaanhoidon palveluiden saattaminen ihmisten saataville mahdollisimman tehokkaasti, mitä edesauttaa niiden matalampi hinta. Kuten tapauksesta C-394/04 tulee esiin, esimerkiksi televisioiden vuokraaminen potilaille tai vuodepaikkojen tarjoaminen potilaiden läheisille, eivät ole hoidon tavoitteille välttämättömiä, vaikka ne saattavatkin vaikuttaa potilaaseen positiivisesti. Näin ollen palvelut kuten televisioiden vuokraaminen potilaille tai vuodepaikkojen tarjoaminen potilaiden läheisille eivät ole arvonlisäverosta vapautettuja.

Toinen Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisu, jossa käsitellään liitännäissuoritteita on C-76/99 Ranska vastaan Komissio. Tapauksessa on kyse siitä, onko lääketieteellisten näytteiden toimittaminen mahdollisesti vapautettava arvonlisäverosta. Erityisesti tapauksen kohdissa 23 ja 24 avataan *läheisesti liittyvien toimien* käsitettä, kun ensin kohdassa 22 todetaan, ettei niitä ole direktiivissä määritelty lainkaan. Kohdassa 23 otetaan kantaa edellä mainittuun kustannusaspektiin ja miten terveydenhoidon tulisi olla mahdollisimman hyvin ihmisten saatavilla.

...sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon läheisesti liittyvien toimien vapauttamisella pyritään varmistamaan, että sairaalahoidon ja lääkärinhoidon saamista ei estetä sillä, että hoidon antamisen kustannukset kasvavat, mikä seuraisi, jos siitä tai siihen läheisesti liittyvistä toimista kannettaisiin arvonlisäveroa.

Tapauksen C-76/99 kohdassa 24 nostetaan esiin hieman Ygeia tapausta vastaava liitännäissuoritteen välttämättömyys. Tosin Ranska vastaan Komissio tapauksessa kyseessä oleva liitännäissuoritus, laboratorionäytteiden toimittaminen, nähdään välttämättömänä toisin kuin Ygeia tapauksen televisiot ja majoituksen tarjoaminen. C-76/99 kohdassa 24 läheisesti liittyviä toimia avataan seuraavasti:

...on syytä ottaa huomioon tarkoitus, jota varten näitä näytteitä otetaan. Kun asianmukaisen pätevyyden omaava terveydenhoitoalan ammattilainen määrää

diagnoosin tekemistä ja tulevaa hoitoa varten, että hänen potilaastaan on tehtävä analyysi, näytteen toimittamista, joka tapahtuu luonnollisesti näytteen ottamisen ja varsinaisen näytteen analysoinnin välillä, on pidettävä analyysiin läheisesti liittyvänä toimena ja se on näin ollen vapautettava arvonlisäverosta.

Lääketieteellisen näytteen toimittaminen analysoitavaksi katsotaan arvonlisäverottomaksi sairaanhoitoon läheisesti liittyväksi toimeksi, kun näytteenoton on määrännyt terveydenhoitoalan ammattilainen diagnoosin tekemistä ja tulevaa hoitoa varten.

Mielenkiintoinen tapaus sairaalalääkkeiden arvonlisäverotuksesta on C-366/12. Kyseisessä tapauksessa sairaalassa työskenteli lääkäreitä itsenäisinä ammatinharjoittajina ja sairaalalla oli apteekki, josta luovutettiin lääkkeitä. Lääkärit antoivat syöpähoitoja omilla vastaanotoillaan ja luovuttivat solunsalpaajalääkkeitä sairaalan apteekista. Tämän perusteella EU tuomioistuin on katsonut tapauksen C-366/12 kohdassa 36, että

...potilaalle vaikutetaan suoritettavan eri toimenpiteitä, eli yhtäältä lääkäri hoitaa henkilöä ja toisaalta KD:n ylläpitämän sairaalan apteekki toimittaa lääkkeitä, minä vuoksi niitä ei voida pitää aineellisesti ja taloudellisesti erottamattomina.

Näin ollen hoitoa ja lääkkeiden antoa ei voida pitää toisistaan aineellisesti ja taloudellisesti erottamattomana, vaan kyseessä on toisistaan erilliset toimenpiteet ja vaiheet. Unionin tuomioistuin kuitenkin toteaa, ettei sillä ole riittävän tarkkoja tosiseikkoja arvioida kyseisen hoidon osalta, ovatko vaiheet toisistaan erilliset, vaan se jää kansalliselle tuomioistuimelle. Mikäli kansallisista tarkistuksista ei muuta selvä, solunsalpaajalääkkeiden luovuttamista kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa ei EU tuomioistuimen mukaan voida pitää arvonlisäverosta vapautettuna.⁹⁰

5.2.2 Kansallinen perusta liitännäissuoritteiden arvonlisäverottomuudelle

Arvonlisäverolain 34 §:n 2 momentin mukaan arvonlisäveroa ei suoriteta hoitotoimen harjoittajan hoidon yhteydessä luovuttamista hoitoon tavanomaisesti liittyvistä palveluista ja tavaroista. Hallituksen esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa 34 §:n osalta täsmennetään ja annetaan esimerkkejä, mitä liitännäissuoritteet voivat olla. Ensinnäkin on täsmennetty, että verovapaus koskee ainoastaan hoitotoimen harjoittajan luovuttamia palveluja ja

⁹⁰ C-366/12, kohta 38.

tavaroita, ei hoitotoiminnan harjoittajan lukuun alihankkijana toimivan tahon luovuttamia palveluita ja tavaroita. Hoitoon tavanomaisesti liittyvistä tavaroista ja palveluista on annettu esimerkkinä lääkkeitä, hoitotarvikkeita ja ateriat. Pois arvonlisäveron vapautuksen piiristä on luettu sellaiset oheistavarat ja -palvelut, jotka luovutetaan maksua vastaan hoidonsaajalle tämän vapaan valinnan mukaan. Esimerkkeinä tällaisista poisrajatusta tavaroista ja palveluista on annettu sairaalassa olevasta kioskista tai erillisestä ravintolasta ostetut tuotteet tai parturi-kampaamosta ostetut palvelut.

Kansallisesta oikeuskäytännöstä liitännäissuoritteita on käsitelty esimerkiksi tapauksessa KHO 14.11.2016/4802. Tapaus koski jalkaterapeutin potilaalle myymiä erikoistukipohjallisia. Jalkaterapeutin antamat palvelut ovat AVL 35 §:n 2 momentin mukaan arvonlisäverottomia kyseessä ollessa nimikesuojattu terveydenhuollon ammattihenkilö. Tapauksessa oli kuitenkin kyse tapahtumasta, jossa jalkaterapeutti suoritti vain jalkojen tutkimuksen pohjallisten valmistamista varten ja pohjalliset luovutettiin asiakkaalle omaehtoisesti käytettäväksi. Näin ollen kysymyksessä ei ollut AVL 34 §:n 2 momentissa tarkoitettu hoitoimen harjoittajan hoidon yhteydessä hoitoon tavanomaisesti liittyvän tavaran luovutus, joka olisi arvonlisäveroton, eli pohjallisten myynnistä oli suoritettava arvonlisävero.

6 NEUTRAALISUUSPERIAATE TERVEYDEN- JA SAIRAANHOIDOSSA

Kuudennessa luvussa käydään ensin läpi neutraalisuusperiaatetta keskeisenä tavoitteena arvonlisäverotuksessa. Sen jälkeen syvennyttään neutraalisuusperiaatteen eri ilmenemismuotoihin, kuten kilpailuneutraalisuuteen ja hankintaneutraalisuuteen. Lopuksi analysoidaan miten neutraalisuusperiaate ilmenee Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännössä.

6.1 Neutraalisuusperiaatteen ilmeneminen

6.1.1 Neutraalisuusperiaate keskeisenä tavoitteena verotuksessa

Kuten tämän työn johdannossa on sivuttu, arvonlisäverolakia edeltänyt liikevaihtoverolaki ei toteuttanut neutraalisuusperiaatetta kovinkaan hyvin. Syinä siihen, ettei liikevaihtovero ollut luonteeltaan neutraali, oli useampia. Ensinnäkin liikevaihtovero oli hyvin tavarakeskeinen. Palvelut olivat pääsääntöisesti liikevaihtoveron ulkopuolella, ainoastaan tavaroihin liittyvien palveluiden myynnistä suoritettiin liikevaihtoveroa.⁹¹ Toisena syynä oli, että nykyiseen arvonlisäverojärjestelmään tärkeänä osana kuuluva vähennysoikeus ei ollut läheskään yhtä laajasti käytössä aikaisempien liikevaihtoverojärjestelmien aikana.⁹² Tästä syytä liikevaihtoverojärjestelmä koettiin tuotantoa ja kulutusta vääristävänä. Arvonlisäverojärjestelmään siirryttäessä neutraalisuusperiaatteen parantaminen oli yksi keskeisistä tavoitteista.⁹³

Neutraalisuus on yksi verojärjestelmän keskeisimmistä tavoitteista. Kansainvälisellä tasolla tämä ilmenee esimerkiksi OECD:n arvonlisävero-ohjeistuksesta⁹⁴ ja EU tuomioistuimen ratkaisukäytännössä, jota käsitellään tarkemmin myöhemmin tässä luvussa. Suomen arvonlisäverolakia säädettäessä on verotuksen neutraalisuus otettu korostetusti huomioon ja pyritty siihen ettei verotus vääristä yritysten kilpailua. Myös laintulkinnassa on tärkeä korostaa verotuksen neutraalisuutta ja pyrkimystä välttää veron kertaantumista.⁹⁵ Neutraali vero-

⁹¹ Myrsky (2013), s. 260.

⁹² Äärilä – Nyrhinen – Hyttinen (2017), s. 31.

⁹³ HE 88/1993, kohta 4.2.1.

⁹⁴ OECD (2015).

⁹⁵ Linnakangas et al. (1994), s. 184.

järjestelmä on kuitenkin samalla suorassa ristiriidassa ohjausvaikutuksiin pyrkivän verojärjestelmän kanssa. Neutraliteettiajattelun perusteella suorat tuet olisivat läpinäkyvämpi ja tehokkaampi tapa toteuttaa ohjailua yhteiskunnassa, kuin verojärjestelmän välityksellä tapahtuva ohjailu.⁹⁶ Terveysten- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuus, joka on juurikin verojärjestelmän avulla tapahtuvaa ohjailua, on lähtökohtaisesti neutraalisuusperiaatteen vastaista.

Neutraalisuusperiaatteen määritelmä arvonlisäveron kontekstissa voidaan nähdä siten, että arvonlisäveron ei pitäisi jäädä verovelvollisten toimijoiden taakaksi, vaan sen pitäisi siirtyä kuluttajalle. Neutraliteettiperiaatteen mukaan verorasituksen tulee kohdistua tavarain tai palvelun lopulliseen kuluttajaan, ei tavaroiden ja palveluiden tuotantoon tai jakeluun.⁹⁷ Mikäli arvonlisävero kohdistuisi kaikkeen kulutukseen, se ei vaikuttaisi tavaroiden ja palveluiden suhteellisiin hintoihin, jos verrataan tilanteeseen ettei arvonlisäveroa olisi. Vähennysoikeuden avulla yritysten tuotanto ja jakelu on vapautettu tuotantopanoshankinnoista maksetusta arvonlisäverosta. Mikäli nämä ehdot toteutuisivat aina arvonlisäverotuksen osalta, voitaisiin verotuksen sanoa olevan neutraalia, eikä se vääristäisi kuluttajien ja yritysten valintoja. Terveysten- ja sairaanhoidon osalta voidaan todeta, etteivät ehdot toteudu, eli neutraalisuusperiaate ei täysin toteudu.

Neutraalisuusperiaate liittyy vahvasti myös tehokkaan verojärjestelmän tavoitteeseen, eli verojen kohdennukseen siten, että se vähentää taloudellista toimintaa niin vähän kuin mahdollista. Tehokas verojärjestelmä verottaa ensisijaisesti niitä veropohjia, jotka eivät ole herkkiä hintamuutoksille. Tähän liittyy myös verotuksen neutraalisuus, eli tavoite ettei verotus vaikuta verovelvollisen päätöksentekoon. Neutraali verotus takaa yhteiskunnan voimavarojen kohdistumista oikein, mikä taas mahdollistaa yleisen hyvinvoinnin maksimoinnin. Väärin kohdennettu verotus, joka ei ole neutraalia, voi johtaa kansantaloustieteen termin tehokkuustappioon, joista kärsii koko yhteiskunta.⁹⁸

6.1.2 Neutraalisuusperiaatteen eri ilmenemismuotoja

Verotus voi olla eri tavoin ja eri näkökulmista katsottuna neutraalia. Myös oikeuskirjallisuudessa verotuksen neutraalisuutta ja neutraalisuusperiaatetta on systematisoitu eri tavoin.

⁹⁶ Myrsky (2013), s. 82.

⁹⁷ Juanto – Saukko (2012), s. 12.

⁹⁸ Myrsky (2013), s. 79-81.

Arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuutta ja neutraalisuusperiaatteen ilmenemistä arvonlisäverojärjestelmässä voidaan katsoa esimerkiksi kilpailuneutraliteetin näkökulmasta, tuotanto- ja jakelutieneutraliteetin näkökulmasta ja kulutusneutraliteetin näkökulmasta.⁹⁹ Vuoden 1993 hallituksen esityksessä arvonlisäveroksi mainitaan kilpailuneutraalisuus jopa 18 kertaa, hankintaneutraalisuus yhdeksän kertaa, kulutusneutraalisuus viisi kertaa ja tuotantoneutraalisuus kerran. Seuraavaksi käydään nämä neutraalisuusperiaatteen ilmenemis-
muodot lyhyesti läpi.

Kilpailuneutraalisuus toteuttaa elinkeinonharjoittajien keskinäistä yhdenvertaisuutta.¹⁰⁰ Käytännössä kilpailuneutraalisuus vaatii, että samanlaista liiketoimintaa harjoittavat yritykset maksavat arvonlisäveroa samalla tavalla. Mikäli toinen peruste, josta arvonlisä lasketaan olisi erilainen tai yritys ei maksaisi arvonlisäveroa tai saisi vähentää arvonlisäveron eritavoin, voisi yritys myydä samoja hyödykkeitä edullisemmin. Tämä vaikuttaisi yritysten väliseen kilpailutilanteeseen ja olisi kilpailuneutraliteetin vastaista.¹⁰¹ Kilpailuneutraalisuudella perusteltiin muun muassa sitä, että terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuus säädettiin koskemaan sekä julkista että yksityistä terveyden- ja sairaanhoitoa.¹⁰² Tässä tapauksessa kuntapalautusjärjestelmä tosin ei tue kilpailuneutraalisuutta, mutta toisaalta julkisen ja yksityisen terveyden- ja sairaanhoidon ei ehkä voida katsoa suoraan kilpailevankaan, toisin kuin saattaa olla muilla aloilla, joissa kunnan omistamat toimijat ovat mukana. Kilpailuneutraalisuus voidaan nähdä myös horisontaalisena neutraalisuuteena ja se on hyvin lähellä yhdenvertaisuusperiaatetta, josta tarkemmin seuraavan alaotsikon alla.

Arvonlisävero on tarkoitettu vyörytettäväksi eteenpäin tuotanto- ja jakeluketjussa, niin että lopullisissa kuluttajahinnoissa olisi säädetyn mukainen veron määrä.¹⁰³ Tuotanto- ja jakelutieneutraliteettia voidaan myös ajatella vertikaalina neutraalisuuden muotona, sillä se tarkoittaa, että arvonlisävero ei vaikuta siihen, miten yritys järjestää tuotannon. Tekeekö se esimerkiksi itse jonkin vaiheen tai tuotteen osan, vai ostaako se ulkopuolelta. Verotuksessa toteutuu neutraalisuusperiaate ja tuotanto- ja jakeluneutraalisuus, mikäli kuluttajan lopulliseksi maksettavaksi jäävä vero ei ole riippuvainen siitä, millaisen toimitusketjun läpi tuote on kulkenut. Ilman tuotanto- ja jakeluneutraalisuutta kysyntä ohjautuisi kohti mahdolli-

⁹⁹ Pikkujämsä (2001), s. 142-143.

¹⁰⁰ Pikkujämsä (2001), s.143.

¹⁰¹ Rother (2003), s. 52-53.

¹⁰² HE 88/1993, kohta 6.2.3 ja yksityiskohtaiset perustelut terveyden- ja sairaanhoidosta.

¹⁰³ Rother (2003), s. 52.

simman lyhyellä tuotanto- ja jakeluketjulla tuotettuja tavaroita ja palveluita, eikä se välttämättä ole ollenkaan toivottavaa, sillä tehokkainta on, että jokaisen vaiheen tehokkaimmin hoitava toimija on mukana tuotannossa ja jakelussa.

Neutraalisuusperiaate ilmenee kulutuksessa siten, että kuluttajan valintojen ei tulisi muuttua verotuksen perusteella. Mikäli verojärjestelmä olisi täysin kulutusneutraali, olisi kuluttajalle palvelun ostaminen ja itse suorittaminen tai tavaran ostaminen ja vuokraaminen verotuksellisesti samanarvoisia vaihtoehtoja. Veron ja sen määrän ei siis tulisi vaikuttaa kuluttajan päätöksiin. Koska arvonlisävero on nimenomaan kulutusvero, voidaan kulutusneutraliteetin tavoittelu nähdä erityisen tärkeänä arvonlisäverojärjestelmän toimivuuden kannalta. Mikäli kuluttajalle olisi tarjolla eri tavoin verotettuja tuotteita tai palveluita, jotka olisivat kuitenkin hänen tarpeidensa kannalta samanlaisia, ohjautuisi kulutus helposti vähemmän verotettuihin, eli edullisempiin tuotteisiin tai palveluihin. Tämä vaarantaisi verotuksen järjestelmän tavoitteita¹⁰⁴, eikä veroja saataisi kerättyä niin laajalti, kun tavoitteena on. Kulutusneutraali arvonlisäverotus ei vaikuttaa kuluttajien valintoihin.¹⁰⁵

Hankintaneutraalisuus arvonlisäveron kontekstissa tarkoittaa sitä, että toiminnan harjoittajille on taloudellisesti merkityksentöntä tuottaako palvelut itse vai ostaako ne ulkopuolelta. Kunnallisten toimijoiden hankintaneutraalisuudesta on huolehdittu kuntapalautusjärjestelmän avulla.¹⁰⁶ Hallituksen esityksessä arvonlisäverolaiksi on myös pohdittu hankintaneutraalisuutta pankki- ja vakuutustoiminnan osalta, jotka on jätetty arvonlisäverotuksen ulkopuolelle kuten terveyden- ja sairaanhoitokin. Pankki ja vakuutustoiminnan harjoittajien itse tuottamien palvelujen ja vastaavien ostettujen palvelujen hankintaneutraalisuuden saavuttamiseksi hallituksen esityksessä ehdotetaan, että pankki- ja vakuutustoiminnalle taloudellisesti merkittävien automaattiseen tietojen käsittelyyn liittyvien palvelujen myynti säädetäisiin verottomaksi edellytyksenä, että palveluja käytetään verottomassa pankki- ja vakuutustoiminnassa.¹⁰⁷

Vastaava huomioita hankintaneutraalisuudesta ei hallituksen esityksessä ole kuitenkaan tehty terveyden- ja sairaanhoidon osalta. Hankintaneutraalisuus ongelmia ilmenee myös terveyden- ja sairaanhoidossa, sillä myös siellä suuria investointeja on tehtävä esimerkiksi

¹⁰⁴ Pikkujämsä (2001), s. 142-143.

¹⁰⁵ Rother (2003), s. 51.

¹⁰⁶ Juanto – Saukko (2014), s. 39.

¹⁰⁷ HE 88/1993, kohta 6.4.13.

tietojärjestelmiin. Myöskin asiantuntijatyön ja toiminnan kehittämisen palveluiden osto ulkopuolelta on kalliimpaa kuin muilla toimialoilla. Yksityisten terveyden- ja sairaanhoidon palveluntuottajien on kannattavampaa tehdä mahdollisimman paljon itse, eikä ostaa arvonlisäverollisia palveluita ulkopuolelta, sillä ne ovat alalla suhteellisesti kalliimpia, kun arvonlisävero ei voida vähentää.

6.1.3 Neutraalisuusperiaatteen määritelmiä EU:n oikeuskäytännössä

EU tuomioistuin korostaa neutraalisuusperiaatetta toisaalta arvonlisäverojärjestelmän peruspilarina ja toisaalta käsittelee neutraalisuusperiaatetta tulkintaohjeena, kun kyseessä on arvonlisäverosta vapautettu toiminta.¹⁰⁸ Alla käsitellään muutamaa tapausta, jossa neutraalisuusperiaate nousee esiin tulkintaperiaatteena.

Esimerkiksi tapauksessa C-45/01 Dornier neutraalisuusperiaate mainitaan yleisesti ja liitetään muihin arvonlisäverotuksen tavoitteisiin. Tämä ilmenee tapauksen kohdasta 42, jossa todetaan seuraavaa:

*...tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvan **verotuksen neutraalisuuden periaatetta**.*

Tapauksessa C-366/12 EU tuomioistuin eksplisiittisesti toteaa neutraalisuusperiaatteen roolin olevan tulkintaperiaate, jota on sovellettava samanaikaisesti arvonlisäveron vapautusten suppean tulkinnan periaatteen kanssa. Neutraalisuusperiaate ei ole primaarioikeuden määräys.

...verotuksen neutraalisuuden -- periaatteen nojalla ei voida laajentaa vapautuksen soveltamisalaa yksiselitteisen säännöksen puuttuessa. Mainittu periaate ei nimittäin ole primaarioikeuden määräys, joka voisi määrittää vapautuksen pätevyyden, vaan tulkintaperiaate, jota on sovellettava samanaikaisesti vapautusten suppean tulkinnan periaatteen kanssa.

EU tuomioistuimen ratkaisukäytännössä neutraalisuusperiaatteeseen rinnastetaan myös yhdenvertaisuusperiaate, mikä ilmenee seuraavasti tapauksesta C-106/05 L.u.P.

¹⁰⁸ Pahlsson (2015), s. 6.

-- erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, jolla arvonlisäveroasioissa tarkoitetaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta¹⁰⁹

Vastaava neutraalisuusperiaatteen rinnastaminen yhdenvertaisuusperiaatteeseen, eli toimijoiden yhdenvertaisen kohtelun periaatteeseen tehdään myös tapauksissa C-45/01 Dornier, tuomion 69 kohta ja C-498/03 Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 52 kohta.

6.2 Neutraalisuusperiaate oikeuskäytännössä päätösten perusteluna

6.2.1 Neutraalisuusperiaate henkilöstövuokrauksessa ja terveyden- ja sairaanhoidon edelleenmyynnissä

Kuten luvussa 4.2.1 luvussa on kerrottu, tapaus KHO 2013:39 muutti henkilöstövuokrauksen terveyden- ja sairaanhoidonalalla arvonlisäverottomaksi muun muassa neutraalisuusperiaatteeseen tukeutuen. Aikaisemmin arvonlisäverottomuus vaati yksityisiltä terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden tarjoajilta yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaisen luvan siinäkin tapauksessa, että se vuokrasi henkilöstöä yksikköön, jolla oli tarvittava lupa. Käytäntö muuttui perustelunaan erityisesti arvonlisäverotuksen neutraalisuusnäkökulma.

Tapauksessa KHO 2013:39 oli kyse henkilöstövuokrauksesta ja edelleenmyynnistä. A Oy, jolla ei ollut kyseiseen yksikköön lupia vuokrasi lääkäreitä B Oy:lle, joka myi nämä palvelut edelleen kunnalle osana tuottamaansa palvelukokonaisuutta eli kunnan terveyskeskuksen ylläpitoa. Keskusverolautakunta oli ennakkoratkaisussaan todennut, että A Oy:n myymiä palveluja ei voida pitää arvonlisäverosta vapautettuina. Korkein hallinto-oikeus perusteli muun muassa neutraalisuusperiaatteen avulla, että A Oy:n tuottamia ja B Oy:lle myymiä lääkärintuokauspalveluja on pidettävä verosta vapautettuina terveyden- ja sairaanhoitopalveluina. Olisi neutraalisuusperiaatteen vastaista, mikäli keskenään samankaltaisia ja näin ollen toistensa kanssa kilpailevia palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla.

Kuten luvussa 5.1.1 tapauksesta KHO 2017:192 on kerrottu, oli kyse näöntarkastuspalvelujen edelleenmyynnistä ja sen arvonlisäverokäsittelystä. A Oy, jolla ei ollut yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaista lupaa, myi loppuasiakkaille optikkoliikkeiden palveluita. Optikkoliikkeille, joilla oli yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukainen

¹⁰⁹ C-106/05 L.u.P., kohta 48.

lupa, palveluja myivät näöntarkastuspalveluita suorittavat laillistettuina terveydenhuollon ammattihenkilöinä toimivat optikot. Arvonlisäverottomuuteen päätymiseen vaikutti muun muassa se, että mikäli luovutusketjussa täysin muuttumattomien näöntarkastuspalveluiden verokohtelu poikkeaisi eri vaihdannan vaiheissa ja tuotantotavasta riippuen, merkitsisi se olennaista verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkausta. Loppuasiakkaan maksamaan hintaan tuli sisältyä saman verran arvonlisäveroa riippumatta siitä, kuinka monen terveydenhuollon yksikön ja vaihdannan vaiheen kautta näöntarkastuspalvelu on kulkenut. Näin ollen korkeimman hallinto-oikeuden perustelujen tukena tapauksessa oli vahvasti neutraalisuusperiaate.

6.2.2 Neutraalisuusperiaate ja liitännäissuoritteet

Ratkaisu KHO 14.11.2016/4802 jalkaterapeutin luovuttamista erikoispohjallisista, jotka todettiin arvonlisäverollisiksi, voidaan nähdä neutraalisuusperiaatetta tukevana. Mikäli vastaavanlaisten apuvälineiden luovutus katsottaisiin arvonlisäverottomaksi, kun se tapahtuu terveydenhuollon ammattihenkilön toimesta, voisi tulla neutraliteetti ongelmia. Tällaiset apuvälineet saattaisivat olla sellaisia, että kuluttaja voisi ostaa niitä myös ilman terveydenhuollon ammattilaisen apua, jolloin muiden myymät apuvälineet olisivat jokataapauksessa arvonlisäverollisia ja syntyisi neutraliteettihäiriötä. Kilpailuneutraalisuus ei toteutuisi, jos osa elinkeinonharjoittajista saisi myydä apuvälineitä eri hinnalla. Elinkeinoonharjoittajien välillä ei tällöin olisi keskinäistä yhdenvertaisuutta. Näin ollen ratkaisun erikoispohjallisten arvonlisäverosta jalkaterapeutin luovuttamina voidaan nähdä tukevan neutraalisuusperiaatetta, erityisesti kilpailuneutraliteetin näkökulmasta.

6.2.3 Neutraalisuusperiaate liittyen yritysmuotoon

Edellä mainitussa tapauksessa C-45/01 Dornier otetaan kantaa yritysmuotoon liittyviin kysymyksiin suhteessa neutraalisuusperiaatteeseen. Tapauksen kohdassa 18 Saksan kansallinen tuomioistuin kysyy EU-tuomioistuimelta seuraavaa neutraalisuusperiaatteeseen liittyen:

...voiko... ..hoito kuulua... vapautuksen piiriin kun otetaan huomioon yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluva verotuksen neutraalisuuden periaate ja se, että samat hoidot olisivat olleet edellä mainitun säännöksen mukaan verottomia, jos Dornierin palveluksessa olevat psykoterapeutit olisivat antaneet hoidot itsenäistä toimintaa harjoittavina verovelvollisina eivätkä sen työntekijöinä.

Kohdassa 19 täsmennetään vielä, että palvelut olisivat kiistatta verottomia, jos niiden antajina olevat psykoterapeutit olisivat olleet itsenäistä toimintaa harjoittavia. Näin ollen *kysytään sitä, estääkö kysymyksessä olevien palveluiden suorittajana olleen verovelvollisen, tässä tapauksessa yksityisoikeudellinen säätiö, oikeudellinen muoto tämän vapautuksen soveltamisen.*

EU-tuomioistuim on ratkaissut tapauksen todeten, ettei verovelvollisen oikeudellisella muodolla ole verovapautuksen soveltamisen kannalta merkitystä. Asian kohdassa 44 tuomioistuim vielä korostaa neutraalisuusperiaatetta seuraavasti:

On lisäksi muistutettava, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on muun muassa se, että samanlaista toimintaa harjoittavia toimijoita kohdellaan arvonnäköverotuksessa eri tavoin.

Tämä sama asia todetaan samoin sanoin aiemmassa tapauksessa C-141/00 Kügler tuomion kohdassa 30. Tapauksessa C-106/05 L.u.P. neutraalisuusperiaate nostetaan myös esiin, mutta hieman eri sanankääntein. Siinä myös korostetaan kansallisen tuomioistuimen ja kansallisen lain tarkistamista siltä osin, onko siellä yritysmuotoon liittyviä neutraalisuusperiaatteen ongelmia. Tapauksen kohdassa 50 neutraalisuusperiaatetta käsitellään seuraavasti:

Tältä osin on heti korostettava, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen edellyttää ensinnäkin, että kaikille kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetuille yksityisoikeudellisten laitosten ryhmille on asetettava samat edellytykset silloin, kun ne hyväksytään suorittamaan samankaltaisia palveluja. Kansallisen tuomioistuimen on nyt esillä olevassa asiassa näin ollen tarkistettava, onko kansallinen lainsäädäntö tämän edellytyksen mukainen vai rajoitetaanko sillä sitä vastoin kyseisten edellytysten soveltaminen tietyn tyyppiin laitoksiin, muut poissulkien.

Tapauksessa korostuu yksityisoikeudellisten yritysten neutraali kohtelu arvonnäköverotuksessa yritysmuodosta riippumatta, kun korostetaan että samankaltaisia palveluita suorittamaan hyväksytyille laitoksille on asetettava samat edellytykset verotuksen suhteen.

7 YHTEENVETO

Viimeisessä kappaleessa nostetaan esiin löydettyjä ongelmakohtia arvonlisäverotuksessa terveyden- ja sairaanhoitoon liittyen. Lisäksi kappaleessa esitetään vielä tiivistetyt vastaukset ensimmäisessä luvussa asetettuihin tutkimuskysymyksiin. Tämän lisäksi pohditaan tutkimuksesta nousseita jatkotutkimusehdotuksia.

7.1 Löydettyjä ongelmakohtia terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudessa

7.1.1 Perustelut terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle ovat osin vanhentuneet

Vuoden 1993 hallituksen esityksessä arvonlisäverolaiksi olevat perustelut siitä, että terveyden- ja sairaanhoidonpalvelut ovat arvonlisäverottomia, koska ne tuotetaan pääosin julkisin varoin, ovat vanhentuneet. Kuten aikaisemmin todettu, noin viidesosa terveyden- ja sairaanhoidonpalveluista ovat yksityisesti maksettu ja vielä suurempi osa yksityisesti tuotettua. Tätä problematiikkaa on pohdittu tarkemmin vastauksena ensimmäiseen tutkimuskysymykseen kappaleessa 7.2.1.

7.1.2 Arvonlisäverottomuuteen liittyviä ongelmia palveluntuottajille

Vaikka arvonlisäverottomuus saattaa kuulostaa alhaisempaan hintaan viittaavalta ja sitä kautta positiiviselta ilmiöltä, on hyvä huomioda, että se on positiivista vain terveyden- ja sairaanhoidonpalveluiden loppukäyttäjille. Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuus ei ole positiivinen asia palveluntuottajille itselleen. Kuten tässä työssä käsitellyistä oikeustapauksista selviää, aiheuttaa arvonlisäverottomuus useita mutkikkaita kysymyksiä palveluntuottajille. Myös lääkärit kokevat arvonlisäverottomuuteen liittyvät säännökset osin niin, että verottaja puuttuu lääkärin ammatin peruskysymyksiin. Verottajasta on tullut uusi tulkitsija lääketieteellisesti perusteltuihin hoitoihin.¹¹⁰

Aikaisemmin työssä käsitellyistä oikeustapauksista myös näkyy, kuinka oikeudentila on muuttunut varsin paljonkin esimerkiksi viimeisen kymmenen vuoden aikana. Vuoden 2017 aikana korkein hallinto-oikeus muutti oikeudentilaa esimerkiksi ratkaisujen KHO 2017:192

¹¹⁰ Tuominen (2014).

ja KHO 2017:193 myötä. Oikeusvarmuudenperiaate ei toteudu oikeustilan muuttuessa niinkin paljon kuin viimeaikoina. Arvonlisäveron luonne oma-aloitteisena verona tarkoittaa, että verovelvollisen on itse tehtävä ratkaisut, mikä on arvonlisäverollista ja mikä ei. Tämä on erityisen vaikeaa muuttuvassa oikeudentilassa. Yritysten toimintaympäristön epävarmuutta vähentämään olisi omiaan ennakkoratkaisujärjestelmä, jonka perusteella yritys saisi nopealla aikataululla verottajaa sitovan ennakkoratkaisun. Mikäli korkein hallinto-oikeus myöhemmin päätyisi toisenlaiseen ratkaisuun ja oikeudentila muuttuisi, muutettua kantaa noudatettaisiin vasta päätöspäivästä lähtien, ei taannehtivasti. Se lisäisi huomattavasti oikeusvarmuutta, jota myös terveyden- ja sairaanhoitoalan yritykset toimintaympäristöltään kaipaavat.¹¹¹

Piilevä arvonlisävero, joka aiheutuu siitä, etteivät yksityiset terveyden- ja sairaanhoidon tuottajat voi vähentää ostoissa maksamaansa arvonlisäveroa, rasittaa palveluntuottajia. Se nostaa kuluttajahintoja, mitä juuri arvonlisäverottomuudella ollaan haluttu poliittisista syistä pitää matalana. Piilevä arvonlisävero saattaa myös vaikuttaa kuntien ulkoistuksiin ja ostopalveluihin, sillä piilevä arvonlisävero ei aina vastaa kuntien saamaa laskennallista vähennystä, eli 5 %:a. Piilevä arvonlisävero saattaa olla suurempi, jolloin kuntien on kannattavampaa tuottaa itse, kuin ostaa palveluita yksityiseltä sektorilta.¹¹²

7.2 Vastaukset tutkimuskysymyksiin

7.2.1 Onko terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle perusteita vuoden 2018 EU:ssa ja Suomessa

Tutkimuskysymykseen siitä, onko terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle perusteita vuoden 2018 EU:ssa ja Suomessa ei löydetty yksiselitteistä vastausta. Suomen tilanteen osalta keskustelua aiheesta on käyty varsin vähän, eikä juurikaan otettu kantaa arvonlisäverottomuuden tarkoituksenmukaisuuteen. Oikeusdogmaattisen tutkimuksen ollessa pääsääntö oikeustieteessä, on toki ymmärrettävää, että enemmän oikeus- ja yhteiskuntatieteellisen ja oikeuspoliittisen tutkimuksen piiriin kuuluvaa kysymystä ei ole niin laajalti pohdittu. Enimmäkseen on syvennyt erilaisiin tulkintaongelmiin, jota arvonlisäverottomuus ja rajanverot siinä aiheuttavat terveyden- ja sairaudenhoidolle.

¹¹¹ Ruohola (2018), 560.

¹¹² Lith (2018).

Vuoden 1993 hallituksen esityksen perustelut siitä, että terveyden- ja sairaanhoidon tulisi olla arvonlisäverosta vapautettua, koska se on pääosin julkisesti rahoitettua, voidaan nähdä vanhentuneina. Viidesosa terveyden- ja sairaanhoidosta on yksityisesti rahoitettua. Toisaalta Suomen tilanteessa, jossa välttämätön terveyden- ja sairaanhoito on julkisesti rahoitettua ja saatavilla kaikille, voidaan pohtia poliittisia syitä, miksi myös yksityisen terveyden- ja sairaanhoidon hintoja haluttaisiin pitää matalalla poliittisista syistä. Jokainen terveyden- ja sairaanhoitoa tarvitseva voi saada sen erittäin kohtuullisin kustannuksin julkiselta sektorilta, eikä arvonlisävero varsinaisesti vaikuta maksun suuruuteen, kun esimerkiksi terveyskeskusmaksut päätetään kuntakohtaisesti ja voidaan asettaa niin mataliksi kuin poliittisesti halutaan. Yksityinen terveyden- ja sairaanhoito ei tuota välttämättömyyspalvelua, vaan enemmänkin tarjoaa nopeutta, helppoutta ja kätevyyttä ihmisille, jotka ovat siitä valmiit maksamaan.

EU tasosia perusteluita terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle löydettiin lähinnä oikeustapausten ratkaisujen perusteluista. Niissä tuotiin esiin tavoitetta terveydenhuollon kustannusten alentamiseksi ja sitä kautta paremmin ihmisten saataville tuomiseksi. Saattaa olla, että muissa EU-maissa ei ole Suomen kaltaista järjestelmää, jossa julkiset terveyden- ja sairaanhoidonpalvelut olisivat käytännössä ilmaisia, tai ainakin jo muutenkin hyvin kohtuu hintaisia. Tällöin saattaa olla perusteltua pitää terveyden- ja sairaanhoidonpalvelut arvonlisäverottomina, jotta ihmiset pystyvät paremmin niitä ostamaan joko julkiselta tai yksityiseltä sektorilta. Työssä ei kuitenkaan syvennytty tarkemmin tutkimaan muiden EU-maiden järjestelmiä.

7.2.2 Miten neutraalisuusperiaate toteutuu terveyden- ja sairaanhoidonpalveluiden osalta?

Erityisesti yksityisten terveyden- ja sairaanhoidon yritysten hankintaneutraalisuudessa voidaan nähdä vakavia ongelmia. Vähennysoikeudettomuuden myötä yksityisten terveyden- ja sairaanhoidonpalveluntuottajien on kannattavampaa tuottaa mahdollisimman paljon palveluista itse, eikä ostaa niitä ulkopuolelta. Ulkopuolelta ostetuista palveluista terveyden- ja sairaanhoidonpalveluntuottajat joutuvat nimittäin maksamaan 24 %:a korkeamman hinnan, sillä ne eivät voi vähentää arvonlisäveroa kuten muiden alojen toimijat. Tämän myötä arvonlisävero siirtyy piilevänä myös kuluttajahintoihin.

Kuntapuolella ja kunnille terveyst- ja sairaanhoitopalveluita myyvien yksityisten tahojen osalta neutraalisuusperiaatteen toteutumisesta on huolehdittu paremmin. Kunta saa vähen-

tää terveyden- ja sairaanhoidon tukipalveluiden osalta kuten siivouspalveluita ostaessaan niiden sisältämän arvonlisäveron. Tämä tukee kilpailuneutraalisuutta, sillä ilman vähennysoikeutta kunnan olisi kannattavampaa tuottaa tukipalveluita itse, kuin ostaa ne ulkopuolelta. Laskennallisen palautusoikeuden perusteella kunnan on myös suurin piirtein yhtä kannattavaa tuottaa terveys- ja sairaanhoitopalveluita itse, kuin ostaa ne yksityiseltä toimijalta. Laskennallinen palautus otettiin käyttöön kattamaan yksityisen puolen piilevää arvonlisäveroa.

Neutraalisuusperiaate on myös tärkeä tulkintaperiaate, joka tulee esiin useista tässäkin työssä käsitellyistä oikeustapauksista. Euroopan unionin tuomioistuin tuo useissa ratkaisuissaan esiin neutraalisuusperiaatteen tulkintaohjeena. Oikeudentilaa kehitetään siis suuntaan, jossa neutraalisuusperiaate toteutuu yhä paremmin. Myös kansalliset tuomioistuimet perustelevat ratkaisujaan neutraalisuusperiaatteella. Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus on jopa osin muuttunut viime vuosina oikeuskäytännön myötä perustelunaan verotuksen neutraalisuus.

7.2.3 Millainen on arvonlisäverokohtelu terveyden- ja sairaanhoidonpalveluiden edelleenmyynnillä ja liitännäissuoritteilla?

Terveyden- ja sairaanhoidon liitännäissuoritteita voi olla niin monenlaisia, että oikeudentila niiden osalta selvästi elää. Euroopan unionin tuomioistuin on ratkaisukäytännössään luonut varsin selkeät linjat sille, milloin liitännäissuorite tulee vapauttaa arvonlisäverosta. Liitännäissuoritteen tulee olla välttämätön hoidollisen tavoitteen saavuttamiseksi, eikä tietyn liitännäissuoritteen vapauttaminen arvonlisäverosta saa johtaa neutraalisuusperiaatteen vastaiseen käytäntöön. Myös korkein hallinto-oikeus on noudattanut vastaavaa linjaa.

Terveyden- ja sairaanhoidonpalveluiden edelleenmyynnistä on tullut arvonlisäverotonta viime vuosina muuttuneen oikeudentilan myötä. Edelleenmyyntiä kohdellaan siis kuten muitakin terveyden- ja sairaanhoidonpalveluja. Enää palveluiden myyjällä ei tarvitse olla yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaista lupaa. Riittää, että palveluiden tuottajalla on tarvittavat luvat. On odotettavaa, että verohallinto päivittää ohjeensa terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksesta lähiaikoina vastaamaan tätä muuttunutta oikeudentilaa.

7.3 Jatkotutkimusehdotukset

Koska työssä keskityttiin analysoimaan oikeudentilaa lähinnä yleisesti EU:n tasolla ja syventyen Suomen ja Ruotsin terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuuteen, olisi mielenkiintoista laajentaa tutkimusta myös muihin EU-maihin. Vertailua Ruotsiin voisi tehdä huomattavasti syvemmällä tasolla, mikäli pystyisi käymään läpi ruotsinkielistä aineistoa. Myös muita pohjoismaita olisi mielenkiintoista tutkia tarkemmin. Esimerkiksi saksankielisiin artikkeleihin löytyi viittauksia terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuuteen liittyen¹¹³, mutta näihin arotikkeihin ei ollut työn rajaukset huomioiden mahdollista perehtyä. Saksan oikeusjärjestelmä on monilta osin samankaltainen kuin pohjoismainen, joten se olisi myös siksi erityisen kiinnostava vertailun kohde.

Kattavia syitä sille, miksi terveyden- ja sairaanhoito on arvonlisäverotonta, ei löytynyt. Mielenkiintoinen oikeuspoliittinen tutkimusaihe olisi syventyä tarkemmin tutkimaan niitä poliittisia syitä, jonka takia terveyden- ja sairaanhoito on päätetty jättää arvonlisäverottomiksi, ja olisiko poliittinen tahtotila edelleen vastaavanlainen, jos asiaa pohdittaisiin nykyisissä olosuhteissa. Mielenkiintoista olisi tutkia syitä terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuudelle EU-tasolla, koska kyseessä vaikuttaa olevan laajasti EU:ssa hyväksytty asia, vaikka terveydenhuollon järjestelmät maissa ovat erilaisia.

¹¹³ Pahlsson (2015), s. 1.